



**UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA
FACULDADE DE DIREITO**

**ANÁLISE E CONTROLE DA EXTRAFISCALIDADE NA RESOLUÇÃO
GECEX Nº 126/2020 DIANTE DO JULGAMENTO LIMINAR DA ADPF
Nº 772/DF NO STF**

ANTONIO MARCOS F. DOS SANTOS

Salvador

2021

ANTONIO MARCOS F. SANTOS

**ANÁLISE E CONTROLE DA EXTRAFISCALIDADE NA RESOLUÇÃO
GECEX Nº 126/2020 DIANTE DO JULGAMENTO LIMINAR DA ADPF
Nº 772/DF NO STF**

Trabalho de conclusão de curso de graduação em
Direito, Faculdade de Direito, Universidade Federal
da Bahia, como requisito para obtenção do grau de
Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Harrison Ferreira Leite

Salvador

2021

ANTONIO MARCOS F. DOS SANTOS

**ANÁLISE E CONTROLE DA EXTRAFISCALIDADE NA RESOLUÇÃO
GECEX Nº 126/2020 DIANTE DO JULGAMENTO LIMINAR DA ADPF
Nº 772/DF NO STF**

Trabalho de conclusão de curso de
graduação em Direito, Faculdade de
Direito, Universidade Federal da Bahia,
como requisito para obtenção do grau de
Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Harrison Ferreira
Leite

BANCA EXAMINADORA:

Harrison Ferreira Leite –Orientador

Doutor em Direito Tributário pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul.

Universidade Federal da Bahia

Helcônio de Souza Almeida _____

Doutorando em Direito Tributário pela Universidad Autónoma de Madrid.

Universidade Federal da Bahia

Leandro Aragão Werneck _____

Doutorando em Direito pela Universidade Federal da Bahia

Universidade Federal da Bahia

Aos meus pais e familiares.
Ao autor e consumidor da minha fé.

SANTOS. Antonio Marcos Franco dos. ANÁLISE E CONTROLE DA EXTRAFISCALIDADE NA RESOLUÇÃO GECEX Nº 126/2020 DIANTE DO JULGAMENTO LIMINAR DA ADPF Nº 772/DF NO STF.

Monografia (Bacharelado). Faculdade de Direito, Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2021.

RESUMO

O presente trabalho tem como proposta a análise da norma extrafiscal, seus limites e controles constitucionais. Busca-se, como objeto, o exame da Resolução GECEX nº 126/2020, que alterou as alíquotas do imposto de importação de revólveres e pistolas, sua finalidade e sua validade. Verificando a sua atuação como instrumento de intervenção na ordem econômica, que não tem por função a mera arrecadação, mas visando induzir comportamentos, estimulando a importação de armas. Procurando compreender esse fenômeno normativo, parte-se para a exploração conceitual e estrutural da norma jurídica com o propósito de entender a dinâmica da norma tributária em sua finalidade extrafiscal. Identificada a norma extrafiscal, deverá submetê-la aos limites propostos pela Constituição Federal de 1988, previstos na seção da Ordem Econômica e Financeira, e seguidamente do Limites ao Poder de Tributar. Percorrendo caminhos hastados pela doutrina, estes limites constitucionais, são parâmetros sob os quais norma indutora extraída da Resolução será analisada. Perfazendo através das regras e princípios constitucionais seus principais critérios de validação. Por fim, a pesquisa tratará do controle judicial das normas tributárias extrafiscais. Será considerado como paradigma a decisão liminar que suspendeu a Resolução investigada neste trabalho, através julgamento cautelar da ADPF n.º 772/DF, que tramita no STF. Escrutinará a suspensão judicial frente aos questionamentos de ingerência no Poder Executivo, que mediante ato administrativo alterou as alíquotas da importação dos produtos bélicos, por atribuição constitucional. Nessa perspectiva suscitará a possibilidade violação aos princípios da separação dos poderes e do Estado de Direito.

Palavras-chave: Norma extrafiscal. Resolução. Alteração de alíquotas. Imposto de importação. Interferência judicial.

SANTOS. Antonio Marcos Franco dos. ANALYSIS AND CONTROL OF EXTRAFISCALITY IN GECEX RESOLUTION NO. 126/2020 BEFORE THE PRELIMINARY RULING OF ADPF NO. 772/DF AT THE STF. Monograph (Bacharelado). Faculty of Law, Federal University of Bahia, Salvador, 2021.

ABSTRACT

The present work proposes the analysis of the extra-fiscal norm, its limits, and constitutional controls. The object of this study is to examine GECEX Resolution No. 126/2020, which changed the import tax rates for revolvers and pistols, their purpose and validity. Verifying its performance as an instrument of intervention in the economic order, which does not have the function of mere collection, but aiming to induce behaviors, stimulating the importation of weapons. Trying to understand this normative phenomenon, we start with the conceptual and structural exploration of the legal norm in order to understand the dynamics of the tax norm in its extra-fiscal purpose. Once the extra-fiscal rule is identified, it must submit it to the limits proposed by the Federal Constitution of 1988, provided for in the section on Economic and Financial Order, and then on the Limits on the Power to Tax. Following the paths shown by the doctrine, these constitutional limits are parameters under which an inductive norm extracted from the Resolution will be analyzed. Making the main validation criteria through the constitutional rules and principles. Finally, the research will deal with the judicial control of extra-fiscal tax rules. The preliminary injunction that suspended the Resolution investigated in this work will be considered as a paradigm, through the precautionary judgment of ADPF No. 772 / DF, which is being processed by the STF. It will scrutinize the judicial suspension in the face of questions of interference in the Executive Branch, which, through an administrative act, changed the import tariffs on war products, by constitutional attribution. In this perspective, it will raise the possibility of violation of the principles of the separation of powers and the rule of law.

Keywords: Extrafiscal standard. Resolution. Alteration of rates. Import tax. Judicial interference.

Sumário

1. Introdução.....	8
2. Metodologia.....	10
3. Extrafiscalidade na Constituição de 1988.....	11
3.1 Sobre intervenção na Ordem Econômica.....	15
3.2 Fundamentos e Princípios da Ordem Econômica.....	18
3.2.1 Soberania nacional.....	19
3.2.2 Propriedade privada e Função social.....	19
3.2.3 Livre concorrência.....	20
3.2.4 Defesa do consumidor.....	21
3.2.5 Defesa do meio ambiente.....	21
3.2.6 Redução das desigualdades regionais e sociais.....	22
3.2.7 Busca do pleno emprego.....	23
3.2.8 Tratamento favorecido para empresas brasileiras de capital de pequeno porte.....	24
4. Norma jurídica.....	25
4.1 Sobre normas jurídicas	25
4.2 Norma tributária extrafiscal	28
4.2.1 Funções e finalidades tributárias.....	31
4.2.2 Sobre identificação de normas extrafiscais.....	32
5. Imposto de importação e sua natureza extrafiscal	34
5.1 Imposto de importação	34
5.2 Sobre alteração de alíquotas	36
5.2.1 Alíquota zero	38
6. Princípios e regras tributárias - limites ao poder de tributar.....	39
6.1 Limitação ao poder de tributar.....	39
6.2 Regras e princípios.....	41
6.2.1 Regras	45
6.2.2 Princípio da igualdade	48
6.2.2.1 Postulado da proporcionalidade.....	50
6.2.3 Princípio da segurança jurídica.....	51
7. Controle judicial da extrafiscalidade e julgamento liminar na ADPF nº 772/DF.....	53
7.1 Sobre Estado de Direito e Separação dos Poderes	53
7.2 Controle judicial da extrafiscalidade.....	55
7.3 Sobre a Resolução GECEX nº 126/2020.....	58
7.4 Sobre o julgamento cautelar da ADPF nº 772/DF.....	59
7.4.1 Fundamentos da decisão liminar.....	60
7.4.2 A análise da decisão da suspensão da Resolução GECEX nº 126.....	62
8. Considerações finais.....	67
9. Referências.....	69

1. Introdução

O direito, decorrente das relações humanas, é um instrumento válido para realização de muitos fins. Esta é uma ideia antiga que, apesar das críticas, vez ou outra é suscitada. É comum ouvir afirmações de que o direito é um meio de organização social e, servindo como uma ferramenta na busca a pacificação social, a esse evento pode-se dar o nome de instrumentalização do direito¹.

Ataliba afirma que o direito é, por excelência, acima de tudo, um instrumento de segurança². Becker, por sua vez, diz que a natureza principal ou própria do direito é de ser instrumental³. Ao longo da história é indubitável a atuação do direito como regulador da vida em sociedade. Dessa forma, podemos conceituar o direito como um conjunto de normas e leis instituídos por um poder. O fato é que o direito não é um fim em si mesmo. Não obstante, além de regular condutas, o direito demonstra-se apto para influenciar o intento de indivíduos, incentivando-os ou desincentivando-os, promovendo assim um papel indispensável para o sujeito e sua comunidade, efetuando este fenômeno através das normas, neste caso, normas jurídicas.

Na mesma esteira, o direito tributário, por seu turno, age como um regulador de condutas, induzindo o comportamento dos contribuintes com o objetivo de alcançar suas finalidades. Fato pressentido no próprio texto constitucional, há finalidades tributárias de arrecadação, como fonte de recursos do Estado, e outras não arrecadatórias, sendo estas últimas realçadas como objeto do presente estudo.

A tributação pode ser estudada em diversos panoramas. Por exemplo, sob o ponto de vista econômico, é notável que a intenção é analisar a eficiência econômica do tributo; a ciência política vai tentar discrição do processo de tributação no seu contingente; na seara sociológica, a ideia seria investigar como a sociedade é afetada pela tributação; ao jurista, restando a função de analisar e expor o sistema normativo jurídico, a norma e suas nuances etc., cabendo a cada um traçar sua própria área de investigação⁴. É bom frisar a extrema importância que as diversas áreas do conhecimento trazem ao direito. Entretanto, estas contribuições devem ser suscitadas em momentos oportunos e com objetivos específicos.

¹ ADAMY, Pedro. **Instrumentalização do Direito Tributário**. In: ÁVILA, Humberto (Org). In Fundamentos do Direito Tributário. São Paulo: Marcial Pons, 2012, p. 301-329 (302).

² ATALIBA, **Geraldo. República e Constituição**. 3ª ed. São Paulo, Malheiros, 2011. p. 180.

³ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3ª ed. São Paulo: Lejus, 1998, P.63

⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9ª Ed. São Paulo, 2019. Não paginado.

Este trabalho se debruçará sob a análise e o controle da norma tributária extrafiscal, suas particularidades e suas limitações, tomando como referência a Constituição Federal de 1988. A análise partirá sempre do plano constitucional para o plano infraconstitucional, sendo verticalizada de cima para baixo para que não ocorra distorções e inversão da racionalidade, visto que as garantias e limitações tributárias partem da Constituição e não o contrário.

No momento em que o mundo vive uma pandemia, a economia global sofreu forte queda, com previsão de recessão recorde, cenário econômico que não deixou Brasil incólume. É inegável que os tributos são instrumentos utilizados pelo Estado para o manejo da política econômica, neste campo a tributação é uma condição de proeminente⁵.

A ação do Poder Executivo na seara tributária extrafiscal intervindo sobre o domínio econômico pode minimizar ou não os reflexos da crise, pois a economia não é uma ciência exata. Bem verdade que não conseguimos mensurar todos os desdobramentos econômicos, o que também não é objetivo deste trabalho. Ademais, não é a pretensão investigar se o Estado brasileiro deve ou não intervir na economia, assumindo políticas mais liberais ou não. É uma discussão que cabe ao campo proposto da própria política administrativa, que será posta em juízo do povo por seus representantes.

Tem-se o anseio de verificar as condições impostas pela no texto constitucional, quando a intervenção for objeto político no manuseio econômico.

O trabalho irá investigar a extrafiscalidade a partir do conteúdo constitucional, percorrendo o quadro da Ordem Econômica na Constituição, bem como do Sistema Tributário Nacional, com seus limites, seus princípios e suas regras, verificando o posicionamento doutrinário e jurisprudencial. O objetivo é tentar encontrar fundamentos para norma tributária extrafiscal, disposta pela Resolução da Câmara de Comércio Exterior, CEGEX nº 126/2020⁶, que zerou a alíquota do imposto de importação de produtos bélicos, especificamente pistolas e revólveres, norma indutora editada pelo Poder Executivo Federal. Traçaremos os alicerces em que a norma foi implementada, buscando confirmar o caráter instrumental e extrafiscal.

A abordagem sobre norma jurídica é extremamente importante, uma vez que é a partir das suas concepções que serão delineadas conclusões acerca do fenômeno tributário e seu

⁵ BOMFIM, Diego. **Extrafiscalidade: identificação, fundamentação, limitação e controle**. 1ª ed. – São Paulo: Noeses, 2015. XXVIII.

⁶ Resolução GECEX nº 126 de 08 de dezembro de 2020, altera o anexo II da Resolução nº 125, de dezembro de 2016. Esta resolução altera a alíquota do imposto de importação de vinte a zero por cento, de revólveres e pistola. Conforme Tarifa Externa Comum (TEC) - NCM 9302.00.00.

arcabouço normativo. As identificações das normas tributárias extrafiscais demonstram um desafio a ser enfrentado, posto que há um limbo obscuro a ser descortinado, pois as funções fiscais e extrafiscais, por hora, não são de fácil identificação, estando muito evidente que os tributos, em maior ou menor grau, exercem funções arrecadatórias e não arrecadatórias.

Identificadas as normas tributárias extrafiscais, tratar-se-á do tributo de importação, imposto que teve sua alíquota alterada pela Resolução e sua norma indutora, sua função e finalidade extrafiscal. A abordagem deve indagar o modo de flexibilização das alíquotas do imposto de importação, seu fato gerador, sua competência e suas características principais, pois o foco desta seção é a alterabilidade das alíquotas e sua redução a zero.

É imprescindível para interpretações das normas tributárias extrafiscais estabelecer de modo detalhado o papel dos princípios e das regras constitucionais, uma vez que são legítimas ferramentas para esclarecer, verificar e filtrar o conteúdo legislativo. A eleição de um modelo de enfrentamento entre as regras e princípios norteará a pesquisa, já que a distinção entre ambos, bem como sua aplicação, será muito útil para as pretensões do trabalho.

A perquirição ainda tratará do ponto de vista dos limites ao poder de tributar, no que concebe aos princípios e as regras constitucionais, o papel de controle das normas tributárias extrafiscais. A abordagem é indispensável ao tratamento despendido na análise do assunto para esta pesquisa, perfazendo uma das principais seções. Buscará traçar as regras como ponto de partida e, posteriormente, os princípios, que no contexto da extrafiscalidade, sujeita-se ao princípio da igualdade, sob o postulado da proporcionalidade e do princípio da segurança jurídica.

Na última parte, analisaremos o controle judicial exercido pela decisão que suspendeu liminarmente a norma extrafiscal promovida pela Resolução GECEX nº 126/2020, através do julgamento cautelar da Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF) nº 772/DF.

A Pesquisa perscrutará o julgamento liminar e sua consonância com os limites impostos pela Constituição, bem como sua delimitação no regime jurídico aplicado às normas tributárias extrafiscais. Perscruta-se acerca da suspensão do Ato Administrativo do Poder Executivo que instituiu a norma extrafiscal pela decisão do ministro do STF e a possibilidade de afronta ao sistema de freios e contrapesos do princípio da separação dos poderes e do princípio do Estado de Direito, além de preceitos edificadores da nossa democracia.

2. Metodologia

A construção deste trabalho recorreu ao método bibliográfico. Foi realizada uma compilação de artigos acadêmicos dos repositórios e periódicos universitários nacionais, com filtro temático sobre a norma tributária extrafiscal e/ou extrafiscalidade, principalmente trabalhos que versavam de dissertações para obtenção de grau do mestrado. Além disso, foram utilizados diversos livros físicos e digitais (e-books) de autores tributaristas e constitucionalistas pátrios. Algumas poucas literaturas do direito comparado, geralmente as de referências destes autores nacionais, além de decisões junto ao sítio eletrônico do STF.

A inspeção aos artigos científicos que tratam da norma tributária extrafiscal, primeiramente, se deu por sua referência conceitual. Depois, a busca concentrou-se sobre autores tributaristas que trataram especificamente sobre extrafiscalidade (normas extrafiscais ou normas indutoras).

Os artigos foram selecionados por critérios de identificação e proximidade com a temática, uma vez que a quantidade de recortes junto ao tema é muito diversificada. É bom destacar a importância dos repositórios para a esta pesquisa.

A pesquisa também reuniu livros de autores pátrios que trataram nomeadamente da extrafiscalidade na sua gênese, identificação, limitações e controle dos principais tributaristas brasileiros. Ademais, há também na pesquisa alusão de livros clássicos constitucionais e de outros assuntos que dialogam com o tema, a exemplo livros de direito administrativo, direito financeiro e direito econômico.

A perquirição deve extrair a partir das bibliografias pesquisadas, os fundamentos da função extrafiscal da norma tributária, utilizando como recorte a resolução editada pelo Poder Executivo Federal que altera a alíquota do imposto de importação de certos armamentos de porte.

Assim sendo, a pesquisa exploratória utilizará o método bibliográfico, inquirindo principalmente livros e artigos, além da Carta Maior e legislação infraconstitucional e a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Tendo como proposta uma análise que parte sempre da Constituição para os demais dispositivos jurídicos, numa lógica verticalizada.

3. Extrafiscalidade na Constituição de 1988

Um país continental, com extensas proporções territoriais e extremamente diversificado, o Brasil, é em si um campo de interesses diversos. Isso é um critério relevante para o constituinte

originário, uma vez que buscou reduzir ou tentou minimizar as diferenças regionais, ao traçar os princípios fundamentais da República.

Diante desse cenário, a Constituição exerce um papel capital na promoção de políticas públicas que visam a resolução dos problemas socioeconômicos, sendo um dos instrumentos importantes para efetivação deste propósito, a tributação, no exercício de suas funções fiscal e extrafiscal. O legislador constituinte organizou de forma detalhada a tributação na Constituição, alçando o direito tributário ao que se convencionou chamar de direito constitucional tributário. Esta particularidade é fato considerável perante a pesquisa, compartilhado pelo ilustre professor Humberto Ávila, ao sustentar que o Direito Tributário Brasileiro é essencialmente Direito Constitucional Tributário⁷.

A Constituição Federal, ao balizar o Estado de Direito, impôs meios para os quais devem ser realizados seus objetivos, ou seja, traçou o caminho que deve ser seguido. O constituinte escolheu, deliberadamente, estabelecer de forma pormenorizada o ordenamento jurídico, descrevendo competências, impondo limites e traçando metas, detalhando o que o Estado pode ou não pode fazer. Não resta dúvidas de que a Constituição é fonte principal de todo ordenamento jurídico que assegura ao cidadão garantias contra um Estado, estabelecendo seus limites e seus compromissos.

Muitas são as concepções da Constituição e, certamente, uma que trouxe muitas discussões, foi a concebida na ideia de constituição econômica. Ao tratar do tema, Peluso diz que elas se caracterizam pela existência de parte voltada a política econômica no corpo textual constitucional, o que para ele é uma integração ideológica na constituição⁸.

O campo da constitucionalização das questões econômicas não é novo, mas fruto de um momento histórico que teve seu início efetivo com a Constituição de Weimar, na Alemanha, em 1919, na perspectiva de que esta estabeleceu uma sistemática referente à vida econômica. No entanto, há quem entenda sua gênese na Constituição mexicana. É fato que esse modelo constitucional começou após o fim da primeira guerra mundial, e trouxe consigo uma nova conformação de estatal, chamado de Estado Pós-liberal, que passou a exercer a função de produzir políticas e programas de ação⁹.

⁷ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p.164.

⁸ DE SOUZA, Washington Peluso Albino. **Teoria da Constituição Econômica**. 1ª ed. São Paulo: Del Rey. 2002. p. 22.

⁹ COMPARATO, Fábio Konder. **Ordem econômica na Constituição brasileira de 1988**. *Revista de direito público*. São Paulo, v. 93, jan./mar. 1990, p. 263.

Em decorrência do exposto, a concretização de uma nova ordem econômica, a finalidade precípua do tributo e a obtenção de recursos para o financiamento estatal não comportava os objetivos da emergente estruturação econômica, posto que tornou-se insuficiente para o novo conceito político, tornando necessário abarcar outras funções. Como bem assentado por Martha Toribio, [...] há necessidade de que o conceito de tributo não se limite à existência de uma mera finalidade arrecadatória, pois não é a única vislumbrada¹⁰.

Schoueri reitera que a Constituição de 1988 é uma ferramenta para a materialização desses valores, e adotou um modelo fiscal de finanças funcionais, ou seja, que se propõem a intervir no campo socioeconômico¹¹.

A ordem econômica é refletida no seu bojo, nos artigos 170 a 192 da Constituição Federal de 1988, que trata dos Princípios Gerais da Atividade Econômica até o Sistema Financeiro Nacional, passando por questões de política urbana e agrícola, de propriedade privada, denotando uma importância significativa a despeito do intervencionismo estatal na esfera econômica. Para o ilustríssimo professor José Afonso, a constitucionalização da ordem econômica é apenas uma maneira capitalista de fazer economia¹².

A Constituição da República de 1988, ainda vigente, reúne as ideias de um Estado Liberal com um Estado Social de intervenção. Entretanto, esta pesquisa não pretende defender um modelo deontológico econômico estatal, se posicionando em defesa de um modelo ideológico estatal de economia A ou B, tampouco dizer se o Estado deve ou não intervir¹³, pois não é este o foco do trabalho. Assim, pretende-se abordar sobre o modo como os dispositivos expressos na constituição servem como guia, no que tange à intervenção sobre a ordem econômica, a partir de uma interpretação jurídica.

Dito isto, é necessário ponderar que muitos autores sustentam uma ordem econômica conjunta à ordem social, a chamada ordem socioeconômica, alimentando que a ordem econômica delineada no texto constitucional desdobra-se na ordem social. Sobre o assunto trazemos o pensamento do insigne professor Edvaldo Brito:

¹⁰ LEÃO, Martha Toribio. **Controle de Extrafiscalidade – Série Doutrina Tributária, v. XVI**. São Paulo: Quartier Latim. 2015. p. 37.

¹¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 3.

¹² SILVA, José Afonso. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 39ª ed. São Paulo: Malheiros. 2016. p. 800.

¹³ BOMFIM, Diego. **Extrafiscalidade: identificação, fundamentação, limitação e controle**. 1ª ed. – São Paulo: Noeses, 2015. XXX.

(...) Constituição da República Federativa do Brasil, de 1988, disciplina dois *regimes*, o que é possível nos termos da noção supra. Essa Constituição adota o *regime* de uma *democracia liberal*, quando, lá pelo art. 170, ela disciplina, portanto o *sistema econômico* e o integra nos *sistemas* financeiro, orçamentário e, supostamente, no *tributário*. E um regime de *democracia social*, quando os arts. 6º a 11 e 194 a 204 disciplinam os direitos sociais¹⁴.

Há, contudo, quem discorde deste posicionamento, por se tratar de normas que versam sobre o domínio econômico (campo da atividade econômica em sentido estrito)¹⁵.

Para Del Masso, a ordem social não é mais tratada em conjunto com a ordem econômica, mas com a ordem financeira¹⁶.

Parece-nos contraditório as duas formas escolhidas pelo constituinte para submeter o ordenamento jurídico. Se por um lado fala-se em Estado liberal e de outro em Estado social, isso provocará ao intérprete da norma um papel cuidadoso ao argumentar sobre o tema nos seus possíveis limites, uma vez que a constituinte originário conformou ambas propostas políticas ou ideológicas no texto constitucional, contudo, separando-as por título e seção.

Quando se trata de matéria tributária na constituição não é diferente. Apesar de orbitar num sistema de normas jurídicas específicas, com princípios e regras peculiares, demonstram que tem por objetivo basilar a proteção do contribuinte das arbitrariedades do Estado, impondo limites ao seu poder de tributar. Como bem ponderou Carrazza, para que os contribuintes não fiquem à mercê do arbítrio de governos, a ordem econômica deve se desenvolver sob certos paradigmas que estão abarcados na nossa Constituição, protegendo direito subjetivo do contribuinte¹⁷.

No campo da tributação, a extrafiscalidade tem importância singular dentro do sistema econômico nacional, posto que nosso sistema tem características duma economia descentralizada, isto é, em que agentes privados controlam a economia com pouca margem para intervenção.

Segundo Carvalho, extrafiscalidade é uma forma de manejar elementos jurídicos para

¹⁴ BRITO, Edvaldo. **Direito Tributário**. São Paulo: Atlas, 2015, n. p.

¹⁵ Classificação atribuída por Eros Grau, para descrever a área alheia a esfera pública de titularidade do setor privado. No seu livro: *A ordem econômica na Constituição de 1988*.

¹⁶ MASSO, Fabiano Del. **Direito econômico esquematizado**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método. 2015. Não paginado.

¹⁷ CARRAZZA, Antonio Roque, **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29ª ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 422

atingir objetivos diverso da arrecadação da figura do tributo¹⁸. É a característica dos tributos reguladores do mercado, conforme Sabbag¹⁹. Há autores que preferem diferenciar entre conceito restritivo e ampliativo, como é caso de Caliendo, na ideia restritiva como o fato compreendido que se refere às normas jurídicas que anuem competência tributária na intervenção e distribuição, já no conceito ampliativo, o autor descreve tratando do campo de finalidade do tributo que incorporam efeitos extrafiscais das normas tributárias²⁰.

3.1 Sobre intervenção na ordem econômica

O chamado intervencionismo foi inserido, efetivamente, no surgimento do movimento constitucionalista, assente no ideal de um Estado de Direito, e tem suas conformações de um Estado do bem-estar-social, welfare state²¹. Reporta-se à interferência estatal na atividade econômica, na concepção neste momento de demarcar regras de atuação privada no mercado. Posteriormente, como agente de atuação na economia.

Segundo Eros Grau, a intervenção estatal tem o objetivo de corrigir as distorções do liberalismo, para a preservação da instituição básica do capitalismo, o mercado²².

Adverte Figueiredo, o Estado atua com o fito de garantir o exercício racional das liberdades individuais. A política intervencionista não visa ferir os postulados liberais, mas, tão somente, fazer com que o Estado coíba o exercício abusivo e pernicioso do liberalismo²³.

Preliminarmente, cumpre fazer algumas observações acerca do tratamento despendido ao assunto na Constituição, à organização dos dispositivos que integram o Título VII da Constituição Federal de 1988, referindo-se à Ordem Econômica e Financeira.

Nas palavras de Moreira Neto, a Ordem Econômica fala de um princípio de disposição interna que regula e estabiliza um sistema econômico [...] se destaca do sistema social, relativo aos fenômenos de produção, transformação, circulação, distribuição e consumo

¹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 29ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 217.

¹⁹ SABBAG, Eduardo. **Direito Tributário Essencial**. 6ª ed. São Paulo: Método, 2018. Não paginado.

²⁰ CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. Não paginado

²¹ Refere-se ao Estado assistencialista e intervencionista, de bem-estar social, fundado nos direitos sociais e universais do cidadão.

²² Eros Roberto Grau. Planejamento Econômico e Regra Jurídica. São Paulo: Revista dos tribunais, 1978, p. 22. In: SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p.34

²³ FIGUEIREDO, Leonardo Vizeu. **Lições de direito econômico**. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014. Não paginado.

de riquezas²⁴, o que parece ter em consideração o entendimento de que há a sua projeção sobre a ordem social.

De acordo com Eros Grau, a ordem econômica é um conjunto de princípios jurídicos de conformação do processo econômico [...], numa visão mais restrita seria, [...] um conjunto de normas que define, institucionalmente, um determinado meio de produção²⁵. Segundo Tavares, Ordem Econômica entende-se o conjunto de normas e instituições jurídicas que visam disciplinar as relações oriundas do exercício da atividade econômica, bem como orientar a produção dos diversos ramos do direito envolvidos no ciclo econômico [...]²⁶. Sobre o assunto, Bomfim discorre a ordem econômica como um conjunto de normas jurídicas regulatórias da atividade econômica, sob duas dimensões, a direta e indireta²⁷.

A intervenção estatal na Ordem Econômica na dimensão direta é o tipo de intervenção que faz do Estado um agente econômico, na mesma órbita do agente privado. É também chamada de intervenção interna, pois o Estado participa na ordem econômica, operando na ordem, e é por isto que se fala em intervenção *no* Domínio Econômico²⁸.

Na dimensão direta, conforme classificação de Grau, desdobra-se em intervenção por absorção e intervenção por participação. A intervenção por absorção é quando o Estado assume totalmente o controle dos meios de produção da atividade econômica. Já na intervenção direta por participação, assume o controle de parcela, ou seja, participa como agente da atividade econômica²⁹.

Quando falamos em dimensão indireta na ordem econômica, fala-se em intervenção *sobre* o Domínio Econômico. Por sua vez, subdivide-se em intervenção indireta por direção e intervenção indireta por indução.

No primeiro tipo, por direção, o Estado pressiona a economia de maneira cogente, utilizando normas de comportamentos, através da repressão, direcionando rumos. Aqui o

²⁴ NETO, Diogo de Figueiredo Moreira. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. Rev. de Proc. Geral: Rio de Janeiro, 1990. p. 57. Disponível em: <https://pge.rj.gov.br/comum/code/MostrarArquivo.php?C=ODUwNw%2C%2C> Acesso em: 20 de abril 2021.

²⁵ GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 14ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 70.

²⁶ TAVARES, André Ramos. **Direito constitucional econômico**. São Paulo: Método, 2003. Não paginado.

²⁷ BOMFIM, Diego. **Extráfiscalidade: identificação, fundamentação, limitação e controle**. 1 ed. – São Paulo: Noeses, 2015. p. 53-54.

²⁸ GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 14ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p.146

²⁹ Idem. p.147

Estado prescreve como o privado deve atuar, proibindo-o ou obrigando-o, sem que haja margem de atuação, posto que, em caso de violação, pune-se o agente, sancionando-o negativamente. A norma de direção vincula a determinada hipótese um único consequente³⁰.

Por outro lado, na Intervenção sobre o Domínio Econômico por indução, o Estado utiliza de forma instrumental as normas, ditas indutoras, que estimulam ou desestimulam comportamentos, e nesta acepção falamos em condutas permitidas, aqui o resultado é contemplado com sanção positiva. Para Figueiredo, esta intervenção ocorre quando o Estado incentiva, por meio de benesses creditícias, a prática de determinados setores econômicos, através de benefícios fiscais, abertura de linhas de crédito para fins de incentivo de determinadas atividades, por meio de instituições financeiras privadas ou oficiais de fomento³¹.

Nos interessa suscitar que nesta seara de intervenção indireta por indução encontra-se o terreno que enquadramos a norma extrafiscal na Resolução GECEX n.º 126, visto que visa o estímulo na importação, objeto normativo de análise desta pesquisa. O Estado utiliza a norma instrumentalmente de maneira positiva, como uma sanção premial, mediante a redução da alíquota do imposto de importação de revólveres e pistola, de 20% a 0%.

A intervenção sobre o domínio econômico indireta por direção e por indução distingue-se sob uma perspectiva jurídica, baseada no grau de liberdade do administrado, numa lógica em que na utilização de normas tributárias indutoras (intervenção indireta por indução), o Estado estimula ou desestimula a conduta, atuando no campo de formação de vontade do agente econômico, cabendo a este, em última análise, decidir que caminho deve tomar dentro de alternativas concedidas. Diferentemente, na intervenção indireta por direção não seria possível a utilização de normas tributárias, visto que isso deduziria que o contribuinte seria obrigado a incorrer no fato gerador do tributo, pois o Estado, como dito, direciona de forma cogente, prescrevendo como o privado deve atuar, constituindo assim confisco³². Como bem afirma Bomfim:

Para que a tributação seja utilizada como instrumento de intervenção do Estado, a conduta deverá ser sempre permitida, sob pena de quebra de toda a fenomenologia tributária, baseada na possibilidade de o sujeito optar por incorrer ou não no fato

³⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 43.

³¹ FIGUEIREDO, Leonardo Vizeu. **Lições de direito econômico**. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014. Não paginado.

³² Idem. 46.

gerador³³.

Para melhor inquirição sobre o uso de normas extrafiscais como instrumento de intervenção sobre o domínio econômico, discorreremos acerca dos fundamentos e princípios que regem a ordem econômica na Constituição de 1988, que serve como fronteira para o emprego destas normas. Conforme advertido por Schoueri, as normas tributárias indutoras como medida de intervenção indireta do Estado sobre o Domínio Econômico impõem a investigação de princípios de Direito Econômico, sejam eles limitadores da intervenção estatal, sejam eles seus propulsores³⁴.

3.2 Fundamentos e Princípios da Ordem Econômica

A ordem econômica, conforme art. 170, caput da Constituição Federal³⁵, tem seu fundamento na liberdade de empreender ou explorar a atividade econômica e na valorização do trabalho humano. Sendo o resultado ideológico de seu tempo, tem por finalidade assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça e observância de seus princípios.

Para Schoueri, a ordem econômica na Constituição do Brasil baseia-se no princípio da livre-iniciativa, pois é assegurado a todos o livre-exercício de qualquer atividade econômica, sem necessidade de autorização dos órgãos públicos, exceto os previstos em lei³⁶.

Os princípios pautados pelo art. 170 da CF/88 devem nortear os atos buscados pelo Estado concernentes à ordem econômica, perfazendo preceitos condicionantes da atividade econômica. Estes princípios, mesmo não ocupando o capítulo sobre o Sistema Tributário Brasileiro, servem de fundamentos para instituição de normas tributárias extrafiscais, e delinea um estágio de análise da constitucionalidade da intervenção por meios destas normas, visando ajustar comportamentos econômicos.

Entre outros, os princípios que regem a ordem econômica são: soberania nacional;

³³ BOMFIM, Diego. Extrafiscalidade: identificação, fundamentação, limitação e controle. 1ª ed. – São Paulo: Noeses, 2015. p. 65.

³⁴ SCHOERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.p. 37.

³⁵ Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios [...]

³⁶ Schoueri faz uma leitura interpretativa do parágrafo único do art. 170 da CF, como um princípio orientador da ordem econômica, que perpassa sobre a ideia de atividades lícitas e ilícitas. Cf. SCHOERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 307.

propriedade privada; função social da propriedade; defesa do consumidor; defesa do meio ambiente; redução das desigualdades; busca do pleno emprego e tratamento favorecido para empresas brasileiras de capital nacional de pequeno porte.

3.2.1 Soberania nacional

Princípio econômico referente à independência interna, que visa a promoção de condições jurídicas para desenvolvimento em detrimento ao mercado externo, dentro de uma autonomia econômica. Como bem trata Silva, isso terá consequências específicas neste campo, pois fala-se em *soberania nacional econômica*³⁷. Sobre isso, Schoueri afirma que o interesse econômico de que o país constitua o mercado interno comum, sem barreiras de qualquer natureza para a produção doméstica, é e será sempre um dos mais sólidos elos da unidade nacional³⁸. A consolidação de um mercado interno em nada obsta o manejo de políticas mercadológicas externas, uma vez que bens de capital produzidos no exterior, integrados ao mercado interno com o objetivo de modernizar e servir de parâmetros para bens e serviços produzidos internamente, beneficia a autonomia.

É neste espaço que pensamos no uso de norma tributárias extrafiscais para o estímulo aos setores de novas tecnologias e inovação, a exemplo do art. 218, §6º da CF/88³⁹, onde podemos verificar um campo muito promissor, mas que depende de vontade política do gestor público.

3.2.2 Propriedade privada e Função social

Propriedade privada tem sua dinâmica assentada na proteção. Tem status de direito fundamental, conforme art. 5º, XXII da Constituição de 1988⁴⁰, como uma espécie de liberdade. Segundo Schoueri, a menção nestes princípios visa garantir que a ordem econômica repouse

³⁷ SILVA, José Afonso da. **Direito Constitucional Positivo**. 39ª ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 806.

³⁸ SCHOERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 312.

³⁹ Art. 218 [...] § 6º O Estado, na execução das atividades previstas no caput, estimulará a articulação entre entes, tanto públicos quanto privados, nas diversas esferas de governo.

⁴⁰ Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes [...] XXII - é garantido o direito de propriedade [...].

nele, com finalidade em justiça social e existência digna⁴¹. Entretanto, quando está diante da função social da propriedade, a liberdade e a propriedade, na referência da ordem econômica, ela só se torna evidente e exterioriza caso a propriedade seja utilizada de maneira inadequada, numa proibição de excesso, por isso mesmo criam, ambas, uma relação de dimensão normativa, como manifesta Ávila:

Na perspectiva da espécie normativa que as exterioriza, a liberdade e a propriedade possuem a dimensão normativa preponderante ou sentido normativo direto de *princípios*, na medida em que estabelecem o dever de buscar um ideal de *disponibilidade, expressividade, explorabilidade, funcionalidade* relativamente a determinados bens jurídicos incorporados à esfera jurídica do particular⁴².

A intervenção não poderá submeter a propriedade contribuinte ao confisco, a proibição de excesso é justamente uma barreira para utilização da tributação, ainda que fundada numa função extrafiscal. Assi, é um campo de atividade nítido para promoção de normas tributárias extrafiscais que visam o incentivo aos contribuintes cumprirem o proposto para cada propriedade. Temos como exemplo as alíquotas progressivas no ITR (Imposto Territorial Rural), previstas na Constituição no art. 153, §4º, I⁴³, que visam desestimular a manutenção de propriedades improdutivas.

3.2.3 Livre concorrência

Quanto à livre concorrência, é um princípio que guarda relação umbilical com a ideia de mercado, próxima da noção de livre-iniciativa, visto que ambos se referem aos aspectos de liberdade econômica e liberdade de iniciativa econômica. Quando tratamos de livre concorrência, consideramos a relação com o proposto no art. 219 da CF, segundo o qual o mercado interno será incentivado, de modo a viabilizar os seguintes setores: desenvolvimento cultural e socioeconômico, o bem-estar da população e a autonomia tecnológica do país. O incentivo deve ser direcionado, posto que o artigo deixa claro do legislador constituinte, não inviabilizando, por outro lado, os propósitos de mercadológico exterior.

⁴¹ SCHOERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 91.

⁴² ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 398.

⁴³ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre [...] § 4º O imposto previsto no inciso VI do *caput* [...] I – será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas [...].

A livre concorrência tem como bojo a proteção do mercado. Nas palavras de José Afonso, trata-se da livre concorrência e do abuso do poder econômico versado no art. 173, §4º, da CF/88, tendo o objetivo de proteger o sistema de mercado e assim guardando a livre concorrência⁴⁴.

Diante disso, é possível afirmar que o Estado não deve interferir nesta seara, para não incorrer em tratamento desigual. Neste ponto, cabe ressaltar que a figura do Estado no que concerne a tributação com fim fiscal deve ser de neutralidade, prescrevendo sempre no tratamento de igualdade entre os concorrentes. Por outro lado, não havendo em que se falar em neutralidade tributária, quando houver previsibilidade de tratamento diferenciado, ocasião que podem ser editadas normas extrafiscais, fundamentadas por critérios outros que afastem o princípio de igualdade. Sobre este assunto assim se posiciona Bomfim: “[...] se houver fundamento que justifique o trato diferenciado mediante emprego de normas extrafiscais, a regra de neutralidade tributária [...] cede espaço ao princípio da livre concorrência⁴⁵.”

3.2.4 Defesa do consumidor

Defesa do consumidor tem fundamento também como direito fundamental, descrita no art. 5º, XXXII, da CF/88, dispendo: “o Estado promoverá [...] a defesa do consumidor”. A conjugação da garantia e do princípio constitucional que abarca a tutela protetiva do consumidor eleva o status do propósito na ordem econômica. A postura de intervenção estatal parte de maneira ativa, diante da afirmativa de que o Estado irá intervir na forma da lei.

O próprio ciclo econômico tem na sua destinação final o consumo. Normas de redução de alíquotas e base de cálculo, por meio de normas extrafiscais, incentivando ou desestimulando o consumo, em última instância, atingem o patrimônio do consumidor. Tomemos como exemplo a Resolução GECEX n.º 90/2020, que promoveu a redução a zero da alíquota de importação de produtos médicos utilizados durante a pandemia, além da própria Resolução GECEX n.º 126, de referência de perquirição nesta pesquisa.

3.2.5 Defesa do meio ambiente

No texto constitucional, o meio ambiente é parte integrante de proteção das mais

⁴⁴ SILVA, José Afonso. **Direito Constitucional Positivo**. 39ª ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 809.

⁴⁵ BOMFIM, Diego. **Extrafiscalidade: identificação, fundamentação, limitação e controle**. 1ª ed. São Paulo: Noeses, 2015. p. 99.

diversas formas, a exemplo do art. 5º, LXXII, da CF/88⁴⁶, legitimando qualquer cidadão para propor ação popular em caso de ato lesivo contra o meio ambiente.

O meio ambiente ecologicamente equilibrado é estabelecido como um direito de todos, e prescreve-se ao Estado e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo, previsto no art. 225, da CF/88, além de outras previsões constitucionais. Adverte Cunha Jr.: “o bem comum de uso comum, que não está na disponibilidade particular de ninguém, nem pessoa privada, nem pessoa pública [...]”⁴⁷.

Para Silva, a elevação de status de princípio da ordem econômica o torna condicional para atividade produtiva, que oportuniza o Poder Público interferir de maneira radical em caso de exploração econômica que não atente para preservação ecológica⁴⁸. Grau, no que lhe toca, diz que o princípio de defesa do meio ambiente conforma a ordem econômica (mundo do ser), informando substancialmente os princípios da garantia do desenvolvimento e do pleno emprego⁴⁹.

As normas tributárias extrafiscais são sementes fecundas em questões ambientais, perfazendo um papel importantíssimo no desestímulo de práticas degradantes ao meio ambiente, além de servir como instrumento incentivador de políticas sustentáveis. É bom lembrar que a natureza da tributação não pode servir como sanção punitiva de atos ilícitos praticados contra o meio ambiente.

Como exemplo da utilização de normas tributárias extrafiscais no campo ambiental temos a Lei n.º 5.106/66, que dispõe sobre incentivos fiscais concedidos a empreendimentos florestais. Temos também, a título de exemplo, a Resolução n.º 188/2020 do SEFAZ/RJ, que concede desconto no IPVA para veículos movidos a GNV, com desconto de 50% do valor do tributo⁵⁰.

3.2.6 Redução das desigualdades regionais e sociais

⁴⁶ Art. 5º [...] LXXIII - qualquer cidadão é parte legítima para propor ação popular que vise a anular ato lesivo ao patrimônio público ou de entidade de que o Estado participe, à moralidade administrativa, ao meio ambiente e ao patrimônio histórico e cultural, ficando o autor, salvo comprovada má-fé, isento de custas judiciais e do ônus da sucumbência;

⁴⁷ JUNIOR, Dirley da Cunha. **Curso de direito constitucional**. 10ª ed. Salvador: JusPODIVM, 2016. p. 1190.

⁴⁸ SILVA, José Afonso. **Direito Constitucional Positivo**. 39ª ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 810-811.

⁴⁹ GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na constituição de 1988**. 14ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 256.

⁵⁰ RIO DE JANEIRO. Resolução SEFAZ n.º 188 de 17 de dezembro de 2020. Publicado em DOE RJ em 21/12/2020. Disponível em <<https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=406418>> Acesso em: 28 mai 2021.

O constituinte, no que concerne a este princípio, o alçou ao posto de objetivo fundamental da República Federativa do Brasil, nos termos do art. 3º, III, da CF/88, tamanha é a importância do mesmo. Tem como meta diretamente proporcional o desenvolvimento econômico, o que perfaz sua relação com a erradicação da pobreza e a marginalização que busca transpor o desuniforme relevo socioeconômico do país⁵¹.

Pensando historicamente na desigualdade regional, fato que ainda persiste, o legislador originário elenca, neste particular, normas tributárias conotativas a esse respeito, como no art. 43, §2º, III, da CF/88⁵², *in verbis*: “isenções, reduções ou diferimento temporário de tributos federais devidos por pessoas físicas ou jurídicas”. Entretanto, a medida tributária utilizada pela União, conforme artigo constitucional citado acima, não pode ser um “cheque branco” para ser utilizado sob o manto de reduzir as desigualdades regionais e sociais a qualquer custo. Há que se ponderar quanto ao também princípio da livre concorrência, pois a orientação prevista deve ser resguardada em seus limites constitucionais.

Como acertadamente exposto por Bomfim, [...] a medida tributária extrafiscal para que possa se manter incólume no ordenamento jurídico, deve passar pelo crivo da proporcionalidade, [...] contraposta a outros princípios constitucionais⁵³.

Tendo em consideração este princípio e as normas tributárias extrafiscais, podemos tomar como expressão além do já citado acima, o art. 151 da CF, que por sua vez admite no seu inciso I, a utilização de incentivos fiscais que se destinem a promover o desenvolvimento socioeconômico entre diferentes regiões do país.

3.2.7 Busca do pleno emprego

Princípio econômico que conforma a ideia de valorização do trabalho humano e com fundamentação na promoção da existência digna, dado que a empregabilidade tem força de viabilizar dignidade por meio do esforço humano, proporcionando acesso à renda produzida.

⁵¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 220.

⁵² Art.43, Caput. Para efeitos administrativos, a União poderá articular sua ação em um mesmo complexo geoeconômico e social, visando a seu desenvolvimento e à redução das desigualdades regionais.

⁵³ BOMFIM, Diego. **Extrafiscalidade: identificação, fundamentação, limitação e controle**. 1ª ed. São Paulo: Noeses, 2015. p. 93-94.

Nos parece que há elevação do princípio na ordem econômica com a intenção de alcançar o número máximo de pessoas sem, é claro, uma visão utópica de que todos serão atingidos. Desse modo, a Constituição busca premiar a atividade geradora de emprego⁵⁴.

Sobre essa perspectiva podemos vislumbrar, numa dinâmica tributária extrafiscal, as medidas da Lei nº 14.020/2020⁵⁵, instituindo o Programa Emergencial de Manutenção do emprego e Renda, norma editada para enfrentamento econômico, notoriamente extrafiscal.

Dados do SEBRAE, as pequenas companhias são as que mais geram empregos no país, num percentual de 54% dos empregos formais⁵⁶. Em consonância com o princípio de tratamento diferenciado dado às empresas de pequeno porte, podemos traçar um paralelo entre a Resolução GECEX n.º 126/2020 com o estímulo à importação de armas, que poderia movimentar o mercado de defesa pessoal e clubes de tiro⁵⁷, já em forte crescimento desde a flexibilização ao acesso de armas de fogo através dos decretos do Presidente da República, além das empresas de importação de material bélico⁵⁸, o que pode gerar num setor adormecido do país o crescimento no número de empregos formais.

3.2.8 Tratamento favorecido para empresas de pequeno porte

⁵⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 100.

⁵⁵ IPEMER- Institui o Programa Emergencial de Manutenção do Emprego e da Renda; dispõe sobre medidas complementares para enfrentamento do estado de calamidade pública reconhecido pelo Decreto Legislativo nº 6, de 20 de março de 2020, e da emergência de saúde pública de importância internacional decorrente do coronavírus, de que trata a Lei nº 13.979, de 6 de fevereiro de 2020; altera as Leis nºs 8.213, de 24 de julho de 1991, 10.101, de 19 de dezembro de 2000, 12.546, de 14 de dezembro de 2011, 10.865, de 30 de abril de 2004, e 8.177, de 1º de março de 1991; e dá outras providências.

⁵⁶ MACHADO, Caroline. SEBRAE aponta que pequenas empresas geram mais empregos no Brasil. **Portal do Desenvolvimento Local**. Publicado em 25/02/2020. Disponível em <<https://portaldodesenvolvimento.sebrae.com.br/sebrae-aponta-que-pequenas-empresas-geram-mais-empregos-no-brasil/>> Acesso em: 28 mai 2021.

⁵⁷ SOARES, Regiane. Procura no registro de tiro e novos registros de armas crescem na onda de Bolsonaro. **Folha de São Paulo**. São Paulo, 14 de jan. 2019. Disponível em <<https://www1.folha.uol.com.br/cotidiano/2019/01/procura-por-cursos-de-tiro-e-registro-de-novas-armas-cresce-na-onda-de-bolsonaro.shtml>> Acesso em: 28 de mai 2021.

⁵⁸ NAKAGAWA, Fernando. Compras crescem mais de 2.000% e Brasil já importa mais armas que lápis. **CNN Brasil**. Disponível em <<https://www.cnnbrasil.com.br/business/2021/03/12/compras-crescem-mais-de-2000-e-brasil-ja-importa-mais-armas-que-lapis>> Acesso em: 15 mai 2021.

Entende-se que o tratamento favorecido concebido neste princípio está relacionando com o método diferenciado despendido à atividade empresarial de pequeno porte compatibilizando com sua condição ao cenário produtivo do país. É mister que se faça a ressalva de que são empresas constituídas sobre a lei nacional e com sede administrativa no Brasil.

De acordo com Schoueri, esse princípio esta diretamente interligado com a livre concorrência, levando em consideração que, para sua materialização, o mercado depende da existência razoável de integrantes⁵⁹.

O tratamento diferenciado às empresas de pequeno porte e às microempresas, estabelecido em conformidade com o art. 179 da CF/88, prevê que os entes federativos, União, Estados, Distrito Federal e Municípios, dispensem tratamento favorecido para estas empresas, visando protegê-las, visto que possuem menores condições de competitividade no que se refere às grandes empresas, promovendo liberdade de concorrência de maneira mais equilibrada.

Em relação às normas tributárias extrafiscais que relacionam com este princípio, podemos mencionar o Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, Lei n.º 9.841/99, que concede a este tipo de empresa abordagem diferenciada.

4. Normas Jurídicas

4.1 Sobre a norma jurídica

Vivemos num mundo envoltos por regras de condutas que nos impelem para esta ou aquela direção de quando nascemos e até a morte. Normas incluem, além das normas jurídicas, os preceitos religiosos e morais, regras de etiqueta e muitas outras. Coexistem dentro de uma dinâmica social, em diversas facetas⁶⁰.

Para Paulo de Barros Carvalho, norma jurídica é a acepção do sentido que recebemos dos dispositivos textuais do direito posto, positivado. O que está escrito tem sua representação mentalizada e externalizada no mundo, [...] o texto escrito está para a norma jurídica tal qual o vocábulo está para sua significação⁶¹. O autor parte de uma concepção do direito como

⁵⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 100-101.

⁶⁰ Cf. BOBBIO, Norberto. **Teoria da Norma Jurídica**. 1ª ed. Bauru: Edipro, 2001. p. 23-26.

⁶¹ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 29ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

linguagem e a partir de uma reflexão filosófica, dentro dos fundamentos da filosofia da linguagem.

Afirma Ferraz que as normas jurídicas são expressões de expectativas contrafáticas, institucionalizadas e de conteúdo generalizável. Campo linguístico, composto por mensagens, emissores e agentes receptores. Tendo a mensagem operacionalizada em duas etapas: relação ou cometimento do conteúdo ou relato ⁶².

Numa análise dogmática, para os juristas a norma representa três concepções possíveis, como proposição, norma como prescrição e norma como comunicação. A primeira está relacionada ao dever-ser, uma proposição deontica, que determina uma direção comportamental através de uma previsão de conduta. A segunda também está associada à ideia deontica, sendo que esta concepção impõe à vontade e já na terceira posição atende como uma comunicação, neste caso a norma jurídica é mensageira entre os sujeitos qualificando-os como tais, levando até os mesmos as proposições (direção) e das prescrições (vontade).⁶³

Calmon frisa que a norma não pode ser confundida com seus veículos (leis, decretos, resoluções etc.). Também não podem ser confundidas com as proposições jurídicas que a Ciência do Direito produz ao descrever a norma⁶⁴.

Muitas contribuições surgiram ao longo dos anos sobre o estudo da norma. As formulações de inseridos por Hans Kelsen tentam explicar o fenômeno normativo, numa teoria pura do direito, que busca expurgar valores do direito, restringindo o objeto da ciência do direito, pois, conforme o autor, o direito é ordem normativa dirigida à conduta do homem⁶⁵; são regras que influenciam na vontade alheia para o cumprimento da ordem normativa, podendo prescrever e permitir um comportamento, assim como o poder de criar novas normas jurídicas.

Noberto Bobbio, por sua vez, surge com dois conceitos fundamentais para compreensão deste fenômeno, a saber, o ordenamento e a função. Diferente do que dizia Kelsen, o estudo do direito não estava restrito à norma, mais à compreensão do ordenamento jurídico. Ele traz o entendimento de modo amplo, concebendo a ideia de função promocional da norma, conhecida como normas premiais (que visam estimular certas condutas positivamente). O autor procura romper com o modelo estruturalista do estudo da norma por um modelo que denomina de

⁶² FERRAZ JR, Tercio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito**. 9ª ed. São Paulo: Atlas, 2016. p.87.

⁶³ Idem, 87.

⁶⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário**. 17ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020. Não paginado.

⁶⁵ KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. 6ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998. p.4.

estruturalista-funcional, em que o estudo da função do direito teria a mesma importância do estudo da estrutura normativa.

Outro aporte muito interessante ao estudo das normas emanou da teoria tridimensional do direito, de Miguel Reale, o qual destoava do purismo kelsiano, trazendo a norma como parte do direito, juntamente com o fato e o valor. É o direito como fenômeno cultural, envolvendo crenças e valores⁶⁶. A norma jurídica é a substância característica que constitui o direito, assim sendo uma partícula da estrutura jurídica⁶⁷.

Guibourg afirma que “uma boa teoria serve para melhor interpretar a realidade e para guiar com maior eficácia a prática até os objetivos que esta tenha fixado.”⁶⁸.

Entendemos as muitas complexidades no que concerne aos conceitos e posições sobre a norma. Nos parece muito prático e concebível a ideia adotada por Paulo de Barros Carvalho, uma vez que para este autor, normas jurídicas são significações contruídas a partir de enunciados prescritivos, num universo do discurso que é o direito positivo⁶⁹. Sendo as normas jurídicas unidades que constituem o direito posto. Estando a norma jurídica implícita nos textos positivados⁷⁰.

Por sua vez, esta pesquisa tomará a divisão das normas jurídicas em duas espécies: princípios e regras. Ambas dizem o que deve ser e podem ser formuladas por meio de expressões deônticas básicas do dever⁷¹. Os princípios são vigas mestras do direito, comandos gerais dotados de alto grau de abstração, e abarcam um dilatado campo de abrangência e incidência, guiam a atividade legislativa de produção do direito posto. Para Ávila, estabelecem um estado ideal de coisas a ser buscados [...] ⁷². As Regras são comandos aplicáveis num campo específico. Contém determinações no âmbito daquilo que é fática e juridicamente possível, são normas que

⁶⁶ REALE, Miguel. **Lições preliminares do direito**. 27ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012. Não paginado.

⁶⁷ Idem “Sendo a norma um elemento constitutivo do Direito, como que a célula do organismo jurídico, é natural que nela se encontrem as mesmas características já apontadas, quando do estudo daquele, a saber, a sua natureza objetiva ou heterônoma e a exigibilidade ou obrigatoriedade daquilo que ela enuncia”.

⁶⁸ GUIBOURG, Ricardo. **El fenomeno normativo**. Buenos Aires: Astrea, 1987. p. 28.

⁶⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Fundamentos jurídicos da incidência**. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

⁷⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 29ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. Não paginado

⁷¹ ALEXYS, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 5ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 87.

⁷² ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p.93.

são sempre satisfeitas ou não satisfeitas⁷³. O assunto será retomando no capítulo 6 desta pesquisa, que tratará sobre princípios e regras no campo tributário.

4.2 Norma tributária extrafiscal

A norma tributária, por ser uma norma jurídica, molda-se nas mesmas considerações estruturais, ou seja, tem função de nortear a conduta humana, obrigando, proibindo, permitindo ou facultando o comportamento. O estudo que se destina neste momento visa nortear concepções acerca da norma tributária extrafiscal.

Vale dizer ainda que as normas tributárias extrafiscais não são facilmente perceptíveis, uma vez que a extrafiscalidade atua no campo da recomendação. Não produz propriamente regulações, sendo o mais adequado usar a terminologia “indução do comportamento”. Contudo, essa é apenas uma das características da extrafiscalidade. Esta pesquisa utiliza por vezes o termo normas indutoras como sinônima de norma extrafiscal. Há quem trate a norma indutora como espécie do gênero extrafiscalidade⁷⁴.

Conforme Barbosa, as normas tributárias extrafiscais atuam como estímulos ou desestímulos na investida de interferir no comportamento, com aceno de vantagem econômica em favor de uma pessoa sujeita à imposição⁷⁵.

Voltando a ideia do introito, a respeito da natureza essencial do direito ser instrumental, o contexto é bem propício à sua aplicação no campo da extrafiscalidade, posto que utiliza-se a norma extrafiscal para induzir deliberadamente resultados políticos, econômicos e sociais, conforme a finalidade buscada.

No processo de evolução ocorrido ao longo da história, no tocante ao financiamento público, a tributação se mostra a modalidade mais racional de obtenção de recurso para o

⁷³ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 5ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 91.

⁷⁴ A expressão norma tributária indutora ganhou destaque a partir da obra de Luís Eduardo Schoueri, sobre a função indutora da norma tributária em seu livro, Normas tributárias indutoras e intervenção econômica. “O gênero da extrafiscalidade inclui todos os casos não vinculados nem à distribuição equitativa da carga tributária, nem à simplificação do sistema tributário. [...] Inclui, neste sentido além de normas com função indutora (que seria extrafiscalidade em sentido estrito [...])” p. 32.

⁷⁵ CORREA, Walter Barbosa. **Contribuição ao Estudo da Extrafiscalidade**. São Paulo, 1964. p. 48-49.

financiamento das atividades estatais, visto que a cobrança de tributos deve ocorrer pautada em princípios e regras claras⁷⁶.

Partiremos inicialmente de uma análise etimológica do termo “extra”, que comporta a significação do que está fora ou algo que excede, neste caso, a fiscalidade, indicando uma função externa à fiscalidade, ou não arrecadatória⁷⁷. Mesmo com a consciência de que função nuclear da tributação é a arrecadação, isto é, obter recursos para manutenção do Estado, se percebe que para além da arrecadação, a tributação também gera outros efeitos. Não obstante, há quem diga que a tributação também tem uma função social, a saber, colaborar com o bem-estar social⁷⁸.

As normas tributárias se dividem em fiscais e extrafiscais, respectivamente, arrecadatória e não arrecadatória. As extrafiscais ainda se dividem por conta de suas funções de não arrecadação, tendo uma a função distributiva, outra a função simplificadora e por fim a função indutora⁷⁹.

Na mesma linha alude Richard e Perry Musgrave ao teorizar sobre finanças públicas, elencando funções às normas de tributação, além da fiscal, a saber: i) função distributiva, referindo-se à distribuição de renda, remetendo à ideia de redução de desigualdades, isto é, retirando mais de uns e aplicando em favor dos menos favorecidos; ii) função estabilizadora, remete à estabilidade e equilíbrio como metas da política fiscal; iii) função alocativa ou indutora, estando nesta atribuição a indução de comportamentos pela tributação⁸⁰.

Nesse diapasão, podemos fazer alguns apontamentos doutrinários interessantes para segregar fiscalidade de extrafiscalidade.

Para Torres, a extrafiscalidade como forma de intervenção estatal na economia, concebe uma via de mão dupla: a extrafiscalidade se deixa aglutinar pela fiscalidade, constituindo a dimensão finalista do tributo; de outro, permanece como categoria autônoma de ingressos públicos, a gerar prestações não tributárias⁸¹.

⁷⁶ Cf. LEITE, Harrison. **Manual de Direito Financeiro**. ed. 5ª. Salvador: JusPODIVM, 2016. p. 183.

⁷⁷ BOMFIM, Diego. **Extrafiscalidade: identificação, fundamentação, limitação e controle**. 1ª ed. São Paulo: Noeses, 2015. p. 8-9.

⁷⁸ PINHEIRO, Camila. A função social dos tributos. **Jurídico Certo**. 04.07.2016. Disponível em: <shorturl.at/opwxR> Acesso em: 20 abr 2021.

⁷⁹ Idem, p. 12.

⁸⁰ MUSGRAVE, Richard Abel; MUSGRAVE, Peggy B. **Finanças Públicas: teoria e prática**. Rio de Janeiro: Campus, 1980. p. 11.

⁸¹ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 17 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. p. 187.

Tratando da questão, numa explicação funcional, Domingues Oliveira diz que a norma extrafiscal é aquela orientada para fins outros que não a captação de recursos para fazenda, tais como a redistribuição da renda e da terra, a orientação dos investimentos para setores produtivos ou mais adequados ao interesse público, a promoção do desenvolvimento regional etc.⁸². Nas palavras de Amaro extraímos a seguinte afirmação:

Assim, se a instituição de um tributo visa, precipuamente, a abastecer de recursos os cofres públicos (ou seja, a finalidade da lei é arrecadar), ele se identifica como tributo de finalidade arrecadatória. Se, com a imposição, não se deseja arrecadar, mas estimular ou desestimular certos comportamentos, por razões econômicas, sociais, de saúde etc., diz-se que o tributo tem finalidades extrafiscais ou regulatórios⁸³.

No que tange à finalidade das normas tributárias fiscais, Bomfim acolhe que essas normas não podem ser examinadas como se tivessem a arrecadação por um fim, uma vez que isso significaria que sua eficiência seria uma maior arrecadação possível. No entanto, a finalidade da norma fiscal é distribuir, de forma igualitária, a carga tributária sobre os contribuintes, entendendo que a função é fiscal, não sua finalidade⁸⁴.

A extrafiscalidade está ligada ao uso de finalidades, sendo na verdade um instrumento de intervenção estatal que utiliza a tributação como meio de alcançar objetivos diversos.

Para Schmolders, a norma tributária extrafiscal atua como “efeito notícia”, percorrendo primariamente a ideia de comunicação do estímulo ou desestímulo e, a partir daí, surge ou não a resposta do sujeito passivo, podendo nesta fase ocorrer uma reação inversa do pretendido⁸⁵.

Para uma melhor e possível compreensão das normas tributárias extrafiscais, é necessária uma visão funcional entre normas tributárias fiscais e extrafiscais. A partir daí utilizaremos alguns critérios de identificação, posto que não há uma norma fiscal pura. Neste

⁸² Cf. José Marcos Domingues de Oliveira. **Direito Tributário e Meio Ambiente**: proporcionalidade, tipicidade aberta, afetação da receita. Ed. revista e ampliada. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 37. In: SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 32.

⁸³ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20 ed. São Paulo: Saraiva, 2014. Não paginado.

⁸⁴ BOMFIM, Diego. **Extrafiscalidade: identificação, fundamentação, limitação e controle**. 1ª ed. São Paulo: Noeses, 2015. p.14-15.

⁸⁵ Cf. SCHMÖLDERS, Günter. **Teoria general del impuesto**. Trad. Luís A. Martín Merino. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1962, §17, p.21. In: LEÃO, Martha Toribio. **Controle de Extrafiscalidade – Série Doutrina Tributária, v. XVI**. São Paulo: Quartier Latim. 2015. p. 43.

sentido, Barbosa Correa reconhece uma área nebulosa existente entre a extrafiscalidade e a fiscalidade⁸⁶.

Humberto Ávila defende que a extrafiscalidade estaria relacionada com a finalidade das leis tributárias, exercendo influência sobre comportamentos econômicos, direcionam a liberdade do cidadão. Assim afirma seu posicionamento.

A norma tributária que tem por fim obter receitas é denominada *norma com finalidade fiscal (Fiskalzwecknorm)* ou *norma repartidora de encargo (Lastenausteilungsnorm)* e deve ser avaliada de acordo com um parâmetro de justiça — a capacidade contributiva. [...] As normas diretivas (*Lenkungsnormen*), que dizem respeito à persecução indireta e motivada de finalidades administrativas concretas, funcionam de outro modo.⁸⁷

Desse modo, Ávila denomina como normas diretivas, buscando finalidades que divergem da arrecadação. O autor também concorda que essas normas se exteriorizam por meio recomendação comportamental⁸⁸.

Normas tributárias extrafiscais são, numa certa proporção, também fiscais e vice-versa. A título de exemplo, podemos dizer que uma norma tributária com finalidade de incentivar a importação de um produto, reduzindo a alíquota do imposto de importação, estará também promovendo a arrecadação de outros tributos para a fazenda, como o IPI, ICMS etc.

4.2.1 Funções e Finalidades tributárias

Para tratar de funções e finalidades das normas extrafiscais se faz necessário recorrer aos conceitos de fiscalidade, pois, como já afirmado, a função primordial do tributo é arrecadatória, a captação financeira, e a finalidade seria o custeio dos serviços públicos de maneira igualitária.

Contudo, como já mencionado, existe a dificuldade de cindir a fiscalidade da extrafiscalidade, por conta de uma pureza funcional na prática, geralmente não percebida, afinal, as normas fiscais em diferentes intensidades exercem funções extrafiscais, assim como normas extrafiscais acabam exercendo funções fiscais.

⁸⁶ CORREA, Walter Barbosa. **Contribuição ao Estudo da Extrafiscalidade**. São Paulo, 1964. p.60.

⁸⁷ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 137-138.

⁸⁸ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p.138.

As funções tributárias extrafiscais operacionam para além da arrecadação. Como reitera Hugo de Brito, aduzindo que aquela cujo [...] o objetivo interferir na economia privada, estimulando atividades, setores econômico ou regiões, desestimulando consumo de certos bens e produzindo, efeitos mais diversos na economia⁸⁹. Além disso, distribuir rendas, simplificar a política fiscal e outras que afastam-se da arrecadação.

No aspecto das finalidades das normas tributárias extrafiscais, parte para uma perquirição mais plural na intervenção econômica, estimulando ou desestimulando comportamentos, diversa da fiscalidade. Para Ataliba, a norma extrafiscal tem finalidades ordinatórias podem ser entendidas como regulatórias de comportamentos sociais, em matéria econômica, social e política⁹⁰. Categorias de finalidades diferentes da mera fiscalidade.

4.2.2 Sobre identificação de normas extrafiscais

A definição de critérios para identificação de normas extrafiscais parece achar uma saída na distinção destas com as normas detidamente fiscais. Por uma questão didática, os autores elaboraram critérios determinados que sintetizam na constatação de finalidades extrafiscais.

Martha Leão expõe parâmetros de identificação da norma extrafiscal, prescrevendo em três critérios: i) “uma clara e deduzível finalidade não arrecadatória”; ii) “elementos extrafiscais impregnados na própria norma”; iii) “o fomento direito relacionado à finalidade perseguida, através da alteração da carga tributária para incentivo ou desincentivo de determinada conduta”⁹¹.

Na concepção de Caliendo, o que caracteriza a extrafiscalidade numa norma é: primeiramente, um fim constitucional pretendido; o meio utilizado e a técnica adotada⁹². No primeiro critério descreve o autor que o fim deve estar manifesto na Constituição, concentrado na finalidade do ordenamento constitucional, nos seus reflexos sociais. A extrafiscalidade tem seu critério delineado pelo autor por uma finalidade, ou seja, o resultado racional que a lei pretende objetivamente.

⁸⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 38ª ed. São Paulo: Malheiros, 2017. p. 69.

⁹⁰ ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. Revista dos Tribunais. p. 150.

⁹¹ Cf LEÃO, Martha Toribio. Controle da Extrafiscalidade - Série Doutrina Tributária v. XVI. São Paulo: Quartier Latin, 2015. p.50-51. In: ALABERN, Juan Enrique Varona. **Extrafiscalidad y Dogmática Tributária**. Madrid: Marcial Pons, 2009, p.28.

⁹² CALIENDO, Paulo. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar com Finalidade Extrafiscal**. Nomos, v. 33. n.2, 2013. p. 174.

A finalidade, portanto, é um caminho escolhido por parte da doutrina no que compreende na identificação de uma norma extrafiscal. No entanto, observamos que cabe fazer uma ponderação no entendimento que se dá entre finalidade extrafiscal e efeito da norma extrafiscal, visto que não expressam a mesma coisa. A finalidade diz sobre o fim a que se destina, diferente do efeito que tem relação com o resultado produzido pela norma. De antemão, é bom frisar, como dito anteriormente, e parece ser unânime na doutrina, que todos os tributos geram efeitos fiscais e extrafiscais em algum grau.

Para Schoueri, por exemplo, a identificação de uma norma extrafiscal se dará partir de sua função⁹³. Ainda para o autor, no lugar de identificarem-se normas tributárias indutoras por sua finalidade, estuda-se o efeito indutor das normas tributárias, por meio de um corte, quando se extraem determinações individualizadas, juntamente com consequentes a elas relacionadas.

Posto isto, indaga-se sobre a possibilidade de mensurar os efeitos de uma norma extrafiscal distinguindo-os dos efeitos fiscais para uma identificação adequada. Nos parece que este tipo análise não são bases seguras para identificação de uma norma, como bem coloca Tipke, sobre a dificuldade de se julgar de forma segura a eficácia para uma finalidade buscada por uma norma extrafiscal (dirigistas). Sustenta o autor que “as prognoses *ex ante* são inseguras, e o controle *ex post* em geral vem muito tarde, podendo sequer chegar”⁹⁴. Na mesma linha menciona Diego Bomfim:

A diferenciação entre as normas tributárias com finalidades fiscais ou extrafiscais não pode ser baseada nos efeitos comportamentais que estas geram porque, se assim fosse, haveria, em um raciocínio rigoroso, a necessidade de reconhecimento de que todas as normas tributárias, e por isso, todos os tributos, são extrafiscais, o que resulta na inocuidade da classificação proposta com base nestes termos.⁹⁵

A identificação de uma norma extrafiscal deve ser buscada na esfera interpretativa, ou seja, no âmbito da finalidade da norma. Aludindo a uma interpretação teleológica (elemento sistemático-teleológico)⁹⁶ no campo de aplicação da norma.

⁹³ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 40.

⁹⁴ YAMASHITA, Douglas; Tipke, Klaus. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 41.

⁹⁵ BOMFIM, Diego. **Extrafiscalidade: identificação, fundamentação, limitação e controle**. 1ª ed. São Paulo: Noeses, 2015. p.37.

⁹⁶ Elemento sistemático-teleológico e elemento genético-subjetivo (Termos introduzidos por Humberto Ávila, no livro de sua autoria, Teoria da igualdade tributária).

Moris Lehner afirma que, por conta das diversas finalidades das normas extrafiscais, a aplicação deste tipo de interpretação se demonstra útil concernente aos seus destinatários⁹⁷. Não obstante, é bom que se lembre que não se trata aqui de uma teleologia do legislador (elemento genético-subjetivo), visto que esse tipo de interpretação se mostra insustentável. Os parlamentos são compostos por um grande número de integrantes. No Brasil, por exemplo, temos um legislativo bicameral, quer dizer, duas câmaras, formado pela Câmara de Deputados e pelo Senado Federal. Percorre-se um caminho subjetivo de uma pluralidade de representantes para apurar suas intenções normativas. Parece-nos inviável. Faço aqui uma ressalva quanto às normas tributárias extrafiscais editadas pelo chefe do Poder Executivo, a exemplo da norma escolhida como objeto desta pesquisa. Neste caso, não há a barreira da pluralidade subjetiva, necessitando apenas da apuração da intenção do Presidente da República. Entretanto, num segundo plano, a vontade do legislador, mesmo sendo atípico, no caso do Chefe do Executivo, é descartável para determinar a finalidade da norma, como bem sugere Caio Mário: [...] desprende-se de quem a redigiu, para ter existência própria. Interpretar a lei não é perquirir o que quis o legislador⁹⁸. Na mesma estirpe segue Ataliba: [...] o jurista sabe que a eventual intenção do legislador de nada vale (não vale nada)⁹⁹.

O processo de identificação é importante para uma série de desdobramentos no campo da extrafiscalidade, posto que é a partir desta descoberta que poderemos traçar outros parâmetros e critérios de controle. Adotar uma interpretação normativa que identifique normas extrafiscais, por certo, deve estar fundamentada na finalidade, pois se demonstra uma maneira mais adequada. É uma lógica que difere da fiscalidade, pelos motivos que aqui já foram mencionados.

5. Imposto de importação e sua natureza extrafiscal

5.1 Imposto de importação

⁹⁷ LEHNER, Moris. Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado. **Consideração Econômica e Tributação conforme a Capacidade Contributiva**. Sobre a Possibilidade de uma Interpretação Teleológica de Normas com Finalidades Arrecadatórias. 1984. p. 145-146.

⁹⁸ PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de direito civil**. Rio de Janeiro: Forense, 30 ed., 2017. p. 73.

⁹⁹ ATALIBA, Geraldo. Revisão Constitucional. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, v. 28, n. 110, abr./jun., 1991. p. 87. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/175836/000453390.pdf?sequence=1>>. Acesso em: 20 de abril 2021.

O tributo abordado neste tópico da pesquisa tem por objetivo adentrar nas suas principais características, visto que a espécie tributária teve sua alíquota alterada pela Resolução GECEX nº 126/2020, atinente à importação de produtos bélicos, por ato administrativo da Câmara de Comércio Exterior, em razão de fazer parte da administração direta do Executivo Federal. A norma tributária objeto de análise deste trabalho manifesta finalidade essencialmente extrafiscal.

O tributo aduaneiro, assim também chamado o imposto de importação, durante todo período imperial, foi o tributo mais importante, e isso perdurou por muito tempo, pois até a década de 40 era a mais importante receita da União¹⁰⁰.

A economia brasileira é basicamente fundamentada no setor agrícola, fato evidente e incontroverso, sendo um dos maiores exportadores do mundo de commodities agrícolas. Apresenta perfil sólido neste campo, um dos principais setores que contribuem com PIB (Produto Interno Bruto) nacional. Por outro lado, demonstra que nossa economia é aberta comércio exterior, principalmente quando se trata de importação de novas tecnologias.

O imposto de importação é um tributo de natureza federal, portanto, de competência da União. O imposto é conhecido por outros termos, conforme Machado, chamando-o [...] vulgarmente como “taxa aduaneira”, “direitos de importação”, “tarifa das alfândegas”, “direitos aduaneiros”, entre outras denominações¹⁰¹. Importação, numa conceituação simples, é trazer algo do exterior, podendo não ser uma ação comercial. No âmbito jurídico, sua incidência não ocorre com o ato de trazer algo do exterior, pois o produto ou serviço tem objetivo peculiar, como bem coloca Paulsen, aludindo que é imprescindível que a entrada do produto em território nacional para incorporação do bem à economia interna, seja para fins industriais, comerciais ou mesmo de consumo¹⁰². Neste contexto, o fato gerador se dá com a entrada de produto estrangeiro em território nacional.

A função extrafiscal no tributo de importação é preponderante, uma vez que tem cristalina característica de imposto regulatório, servindo por vezes como regulador do comércio exterior, controlando a entrada de produtos estrangeiros em território brasileiro. A liberdade no manuseio das alíquotas neste tributo se dá por conta das oscilações do comércio exterior e proteção do mercado interno.

Além das normas já citadas, o imposto de importação tem sua legislação básica no Decreto-Lei nº 37/1996, no Decreto nº 6.759/09, conhecido como “Regulamento Aduaneiro”,

¹⁰⁰ CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. Não paginado.

¹⁰¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 38ª ed. São Paulo: Malheiros, 2017. p. 308.

¹⁰² PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017. Não paginado

a Lei nº 3.244/57, que trata das tarifas alfandegárias, ambas serão usadas em momento propício.

5.2 Sobre alteração de alíquotas

Quanto às alíquotas, o imposto de importação possui duas espécies que comportam o critério quantitativo referente a regra-matriz de incidência tributária¹⁰³. Tendo a alíquota específica, fator de cálculo um valor fixo, quando é apurado de determinada quantidade ou unidade de produtos, isto é, quanto maior o número de unidades, maior será o valor cobrando, não guardando dependência com o preço, paga-se por quantidade de cada metro, cada quilo, cada unidade, encontrando fundamento jurídico no art. 149, III, *b*, da CF/88, em conformidade com a EC nº 33/2001¹⁰⁴.

Outra espécie é a alíquota calculada em percentagem do valor do produto, chamada de *Ad valorem*, tratando-se de alíquota proporcional ao valor do bem, prevista em tabela pré-estabelecida.

Como tratado em item anterior, há tributos que o texto constitucional permite alteração de alíquotas, com o propósito de regular certos setores da economia. São também chamados de impostos regulatórios, podendo ser alterados por decretos ou resoluções editadas pelo Poder Executivo Federal, por força do art. 153, §1º da CF/88. Dentro deste contexto estão o imposto de importação e de exportação, o imposto sobre produtos industrializados, sobre operações de crédito, câmbio e seguro e sobre operações relativas a títulos e valores imobiliários, ou seja, áreas estratégicas. Perfaz-se uma escolha do legislador constituinte na utilização destes tributos como instrumentos de intervenção sobre o domínio econômico, de modo preferencialmente associado às finalidades não-arrecadatórias.

Conforme Coêlho, tratam-se de tributos regulatórios, muitas vezes utilizados para fins extrafiscais. Por isso, o Executivo Federal pode alterar sem lei, por ato administrativo, sem observância do princípio da anterioridade e do prazo nonagesimal as alíquotas desses impostos [...] ¹⁰⁵. Cabe uma ressalva quanto à afirmação “pode alterar sem”, pois o texto constitucional alude, em seu art. 153, § 1º da CF/88¹⁰⁶, que “[...] atendidas as condições e os limites

¹⁰³ A regra-matriz de incidência tributária é um método para compreensão do fenômeno jurídico-tributário.

¹⁰⁴ A Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001, altera os artigos 149, 155 e 177 da Constituição Federal.

¹⁰⁵ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário Brasileiro**. 12º ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 287.

¹⁰⁶ Art.153, §1º [...] § 1º É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei,

estabelecidos pela lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados [...]. Entende-se que as condições e os limites estabelecidos perfazem claramente a necessidade legal, uma vez as alíquotas já são previsíveis em lei infraconstitucional, podendo o Governo Federal, a vista da discricionariedade, modificar, nos limites pré-estabelecidos pela lei. Não ocorre flexibilização na regra constitucional de legalidade tributária, uma vez que é a lei em última análise que fixa os limites da alíquota, tendo seus percentuais mínimos e máximos.

Como bem afirma Caliendo, esta alteração deve-se realizar nas condições e limites estabelecidos em lei ordinária, não sendo necessária a edição de lei complementar para determinar estas normas gerais¹⁰⁷. Inclusive, não há necessidade de que a motivação conste no próprio ato normativo ou no decreto, segundo entendimento do STF, conforme disposto na ementa do julgamento do RE 225.602/CE:

[...] a motivação do decreto que alterou as alíquotas encontra-se no procedimento administrativo de sua formação, mesmo porque os motivos do decreto não vêm nele próprio. Fato gerador do imposto de importação: a entrada do produto estrangeiro no território nacional (CTN, art. 19) [...] ¹⁰⁸.

A alteração da alíquota do imposto por meio da Resolução GECEX nº 126/2020, por Ato Administrativo do Governo Federal, tem fundamentação no dispositivo constitucional. O STF já discutiu com exaustão a forma de alterabilidade das alíquotas dos tributos, ditos regulatórios, também discutido pela doutrina, que igualmente entende ser de competência do Presidente da República o manejo das alíquotas dos tributos previstos no §1º do art. 153 da CF, sendo aqui apresentada como uma das opções escolhidas pelo legislador constituinte para condução da extrafiscalidade.

Acerca da alterabilidade das alíquotas do imposto de importação por ato do Poder Executivo, estará vinculado às condições previstas na Lei nº 3.244/57¹⁰⁹, em seu art. 3º, que assim dispõe:

alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.

¹⁰⁷ CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. Não paginado.

¹⁰⁸ RE 225.602 de 04 de dezembro de 2002. **CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPORTAÇÃO: ALÍQUOTAS: MAJORAÇÃO POR ATO DO EXECUTIVO. MOTIVAÇÃO. ATO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO: FATO GERADOR. C.F., art. 150, III, a e art. 153, § 1º**.

¹⁰⁹ Lei nº 3.244/57 de 14 de agosto de 1957, dispõe sobre a reforma da tarifa das alfândegas, e dá outras providências.

Art.3º - Poderá ser alterada dentro dos limites máximo e mínimo do respectivo capítulo, a alíquota relativa a produto:

- a) cujo nível tarifário venha a se revelar insuficiente ou excessivo ao adequado cumprimento dos objetivos da Tarifa;
- b) cuja produção interna for de interesse fundamental estimular;
- c) que haja obtido registro de similar;
- d) de país que dificultar a exportação brasileira para seu mercado, ouvido previamente o Ministério das Relações Exteriores;
- e) de país que desvalorizar sua moeda ou conceder subsídio à exportação, de forma a frustrar os objetivos da Tarifa.

As condições elencadas por esta lei são vinculativas ao ato. Qualquer alteração na alíquota do imposto de importação que as despreze, incorre em vício do ato. Por este motivo, alguns doutrinadores entendem que o ato administrativo de alterar as alíquotas dos impostos regulatórios é, em primeiro momento, discricionário, e, posteriormente, vinculado.

5.2.1 Alíquota zero

Como dito, alíquota tributária tem dimensão quantitativa, tratando-se necessariamente da questão mensurativa entre o fato gerador e o valor correspondente ao tributo. Discussões que envolvem o assunto não são de agora, pois por décadas as alíquotas zero é alvo de discordâncias sobre sua essência na doutrina. Como Corrêa proferiu, alíquota zero é espécie de benefício fiscal (=isenção em sentido lato), em que a exclusão do crédito provém do fato de ter sido atingido por disposição legal o elemento quantitativo (alíquota) do fato gerador¹¹⁰.

Para Brito Machado, a alíquota zero é uma forma encontrada pelas autoridades da Administração tributária para fugir do princípio da legalidade, segundo o qual a isenção somente por lei pode ser concedida¹¹¹. Para este autor a alíquota zero é uma forma de burlar a legalidade.

Navarro, diferentemente, adverte, [...]. alíquota zero (isenção atípica), pois o fator constitutivo do dever tributário está no mandamento da norma de tributação e não na sua hipótese de incidência (fato gerador). [...] A alíquota zero, portanto, é extremamente útil, já que

¹¹⁰ CORRÊA, Walter Barbosa. **Incidência, Não incidência e Isenção**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 42.

¹¹¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 38ª ed. São Paulo: Malheiros, 2017. p. 140.

a isenção e sua revogação dependem, sempre, de lei¹¹². Sua aplicação é eminentemente descrita como utilização da tributação com finalidade extrafiscal, neste aspecto, tratando-se de imposto de importação, assim como outros considerados regulatórios. A prática de alíquota zero é comumente utilizada pela Administração Tributária Federal que, discricionariamente, decide intervir nas suas respectivas áreas econômicas por uma questão de política administrativa da gestão. É muito claro que a alíquota zero é uma forma de estimular uma determinada atividade econômica. O fato gerador ocorre, mas não haverá cobrança.

No entender do STF, a alíquota zero não caracteriza forma de isenção, ou seja, são institutos distintos, com efeitos distintos, em sede do Recurso Extraordinário STF nº 353.657/PR. Conforme ementa:

“IPI - INSUMO - ALÍQUOTA ZERO - AUSÊNCIA DE DIREITO AO CREDITAMENTO. Conforme disposto no inciso II do § 3º do artigo 153 da Constituição Federal, observa-se o princípio da não-cumulatividade compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores, ante o que não se pode cogitar de direito a crédito quando o insumo entra na indústria considerada a alíquota zero. IPI - INSUMO - ALÍQUOTA ZERO - CREDITAMENTO - INEXISTÊNCIA DO DIREITO - EFICÁCIA. Descabe, em face do texto constitucional regeedor do Imposto sobre Produtos Industrializados e do sistema jurisdicional brasileiro, a modulação de efeitos do pronunciamento do Supremo, com isso sendo emprestada à Carta da República a maior eficácia possível, consagrando-se o princípio da segurança jurídica” (RE nº 353.657/PR, Tribunal Pleno, Relator o Ministro **Marco Aurélio**, DJe de 7/3/08)¹¹³.

Entende-se, assim como Navarro e com o STF, que a isenção e a alíquota zero são fenômenos desonerativos diversos, posto que a alíquota zero atua sobre a consequência da hipótese de incidência, conquanto a isenção atue sobre a própria incidência.

6. Princípios e regras tributárias – limites ao poder de tributar

6.1 Limitações ao poder de tributar

Previstas no art. 150 da Constituição Federal, as limitações ao poder de tributar

¹¹² COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário**. 17ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020. Não paginado.

¹¹³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 353.657/PR**. Relator: Min. Marco Aurélio. Brasília, 28 de fevereiro de 2013. Disponível em: <www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoTexto.asp%3Fid%3D3290509%26tipoApp%3DRTF+&cd=1&hl=pt-BR&ct=clnk&gl=br> Acesso em: 10 de abr 2021.

estabelecem limites à atuação das competências tributárias, por intermédio de princípios e regras. São limitações que prescrevem direitos públicos subjetivos aos contribuintes, como verdadeiras imposições ao poder estatal de tributação.

Tendo em consideração as normas tributárias extrafiscais, as limitações constitucionais também devem atuar com objetivo precípuo de proteção ao contribuinte, em virtude de que estas normas agem no campo das relações jurídicas tributárias. Posto assim, entende-se que a extrafiscalidade deve ser tratada também no âmbito das garantias constitucionais relativas ao contribuinte. Como bem proferiu Bomfim:

As normas tributárias extrafiscais, pelo fato de direta ou indiretamente atuarem em torno de uma relação jurídica tributária, devem se submeter ao regime jurídico tributário, sob pena de a extrafiscalidade servir de argumento de sustentação para rupturas graves com os direitos e garantias fundamentais dos contribuintes¹¹⁴.

O Supremo Tribunal Federal, em face de sua jurisprudência, reconhece as normas referidas no texto constitucional acerca dos limites ao poder de tributar como *Estatuto do Contribuinte*¹¹⁵. Vale ainda ressaltar que o art. 150, caput, CF/88, ao mencionar a expressão “sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte”¹¹⁶, nos informa que não é um rol taxativo de garantias, devendo o intérprete da norma percorrer ante o dispositivo constitucional outras garantias que promovam a proteção do contribuinte.

Para Amaro, essas limitações [...] são instrumentos demarcadores da competência tributária dos entes políticos no sentido de que concorrem para fixar o que pode ser tributado e como pode sê-lo [...] ¹¹⁷. Leandro Paulsen, por sua vez, afirma que as limitações ao poder de tributar tem como objetivo, [...] preservar valores fundamentais para o cidadão contribuinte.

Dito isto, as limitações que garantem a proteção aos contribuintes podem ser

¹¹⁴ BOMFIM, Diego. **Extrafiscalidade: identificação, fundamentação, limitação e controle**. 1ª ed. São Paulo: Noeses, 2015. p. 118.

¹¹⁵ ADI nº 2551/MG – “O ordenamento constitucional brasileiro, ao definir o *estatuto dos contribuintes*, instituiu, em favor dos sujeitos passivos que sofrem a ação fiscal dos entes estatais, expressiva garantia de ordem jurídica que limita, de modo significativo, o poder de tributar de que o Estado se acha investido. Dentre as garantias constitucionais que protegem o contribuinte, destaca-se, em face de seu caráter eminente, aquela que proíbe a utilização do tributo - de qualquer tributo - com efeito confiscatório (CF, art. 150, IV).”

¹¹⁶ Art. 150, caput: Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...].

¹¹⁷ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20 ed. São Paulo: Saraiva, 2014. Não paginado.

excecionadas, em casos específicos e bem restritos.

Como forma de maior objetividade, suscita-se neste momento regras e princípios que estabeleçam relações com o objeto de análise da pesquisa (submissão de constitucionalidade da Resolução GECEX nº 126/2020) para, a partir daí, traçar-se filtros de enquadramento promovidos pela decisão liminar ADPF nº 772.

6.2 Regras e Princípios

A doutrina é extensiva quando trata sobre normas jurídicas, pois permeia por muitas e densas classificações e conceituações. Todavia, retoma-se neste tópico a divisão da norma jurídica em princípios e regras, uma vez que é um assunto que vem gerando muitas discussões aqui no Brasil e no exterior.

Inicialmente, toma-se a partir da doutrina definições para princípios e para regras, daí, posteriormente, será apresentado um modelo de enfrentamento para melhor adequação. Uma definição clássica para doutrina nacional parte do ilustre professor Celso Antonio ao conceituar princípio, pois atesta que se trata de um mandamento nuclear de um sistema [...] disposição fundamental que irradia diferentes normas [...] ¹¹⁸.

Para Humberto Ávila, princípios são entidades (normas) finalísticas, indicativos de fins a serem atingidos [...]. São normas com pretensão de complementaridade e parcialidade ¹¹⁹. Regras são normas imediatamente descritivas de comportamentos [...], modalizados como obrigatórios, proibidos e autorizados [...] ¹²⁰. Tem pretensão terminativa, são normas preliminarmente decisivas e abarcantes. Para este autor, tanto regras quanto princípios são espécies de prescrições normativas ¹²¹.

Carneiro, na mesma linha, traz a seguinte explicação: Regras são comandos mais concretos, mais objetivos, que regulam as relações jurídicas na sociedade, [...] especificam um comportamento imediato. Princípios são elos, comandos intermediários que vão ordenar e coordenar a aplicação das regras ¹²².

¹¹⁸ MELLO, Celso Antonio Bandeira. **Curso de Direito Administrativo**. 32ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 54.

¹¹⁹ ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica. Entre Permanência, Mudança e Realização no Direito Tributário**. 1ª Ed. São Paulo. Malheiros, 2011. p. 101.

¹²⁰ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p.50.

¹²¹ ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica. Entre Permanência, Mudança e Realização no Direito Tributário**. 1ª Ed. São Paulo. Malheiros, 2011. p. 101.

¹²² CARNEIRO, Cláudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. 9º ed. São Paulo: Saraiva, 2020. Não paginado.

Para Bomfim, regras [...] são espécies de normas que vinculam consequências definitivas caso realizadas na sua hipótese normativa¹²³. Para o celebrado professor Robert Alexy:

[...] princípios são normas que ordenam que algo seja realizado na maior medida possível dentro das possibilidades jurídicas e fáticas existentes. Princípios são, por conseguinte, *mandamentos de otimização*, que são caracterizados por poderem ser satisfeitos em graus variados e pelo fato de que a medida devida de sua satisfação não depende somente das possibilidades fáticas, mas também das possibilidades jurídicas¹²⁴.

Quando se trata de enfrentamento entre os princípios, ou seja, conflito entre dois ou mais princípios, falamos em ponderação ou sopesamento para sua resolução. Já as regras, uma vez acontecendo o conflito, conforme a doutrina, remete-se ao campo da validade normativa, sendo que a solução para este conflito se dará através de critérios da antinomia¹²⁵.

Um dos problemas mais incitantes da ciência do Direito, perfaz essa discursão normativa, campo de abundantes discussões, e que trouxe diversas inovações teóricas e práticas, além de valiosas contribuições através das obras dos professores Ronald Dworkin¹²⁶ e Robert Alexy¹²⁷.

No tocante à importância dos princípios e das regras na interpretação da norma, Caliendo afirma que é refletida diariamente na vida do cidadão por meio da interpretação do texto constitucional, na busca da proteção e promoção dos direitos fundamentais do contribuinte¹²⁸.

No caso de conflitos entre um princípio e uma regra, ou princípios e regras, o enfrentamento encontra muitos posicionamentos interpretativos. Há quem defenda a prevalência entre um ou outro e, ao contrário, há quem escolhe por uma interpretação sistemática, em que se defende uma avaliação a partir do caso concreto, a priori, não

¹²³ BOMFIM, Diego. **Extrafiscalidade: identificação, fundamentação, limitação e controle**. 1ª ed. São Paulo: Noeses, 2015. p. 127.

¹²⁴ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 5ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 90.

¹²⁵ Conflito de normas (regras) são solucionados pelos critérios: hierárquico, cronológico e da especialidade.

¹²⁶ O modelo das regras, é um dos livros mais citados em artigos de teoria do direito. Artigo foi originalmente publicado em 1967, na *The University of Chicago Law Review*, v. 35, nº 1, pp. 14-46, com o título de “*The Model of Rules*”. Foi posteriormente republicado como “*The Model of Rules I*”, e incluído na coletânea de ensaios *Taking rights seriously* (DWORKIN, Ronald, 1977), pp. 14-45.

¹²⁷ Livro: A teoria dos direitos fundamentais, citado nesta pesquisa.

¹²⁸ CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. Não paginado.

estabelecendo uma prevalência entre regras e os princípios de maneira recíproca. Num caso concreto, pode prevalecer uma regra mais específica e hierarquicamente inferior e, em outro caso similar, prevalecer a norma hierarquicamente superior, porém menos específica. Essa escolha se demonstra vulnerável frente à insegurança jurídica, uma vez que as decisões são tomadas sem referências uma das outras, criando resultados totalmente divergentes em casos semelhantes.

O modelo interpretativo que melhor dirime questionamentos, que não favorece uma interpretação casuística, é o tratamento que distingue os princípios das regras, submetida ao modo final de aplicação, uma vez que, de outra forma, endossa-se a insegurança jurídica, permitindo a cada intérprete o alcance de seus critérios subjetivos. Dito isto, precisa-se verificar ainda qual o grau de precisão dentro da semântica jurídica, isto é, de sua linguagem.

Cabe ressaltar a crítica de Humberto Ávila sobre a modo de aplicação final, uma vez que, para ele, esta é decorrente de conexões axiológicas, construídas (ou, no mínimo, coerentemente intensificadas) pelo intérprete, que pode inverter o modo de aplicação havido inicialmente como elementar¹²⁹. Para este autor, modo de interpretação só faz sentido conclusivo da significação¹³⁰.

Toma-se por direção nesta pesquisa a concepção em que regras e princípios cumprem papéis bem definidos no ordenamento jurídico, e que pretende ter uma aplicação final modalizada. Neste aspecto, sustentamos a proposta objetiva que toma por critério a hierarquia normativa no enfrentamento entre princípios e regras, como defende Bomfim: i) regras de superior hierarquia e princípios de inferior hierarquia; ii) regras e princípios de mesma hierarquia e; iii) regras de inferior hierarquia e princípios de superior hierarquia¹³¹.

Segundo o autor, nos primeiros exemplos a solução é muito clara sua resolução, uma vez que uma regra superior hierarquicamente deve preceder sobre um princípio inferior, dado que um princípio infraconstitucional não pode sobrepor-se a uma regra constitucional. Na segunda situação ainda assim a regra deve imperar sobre princípio de mesma hierarquia, por uma questão que o ordenamento jurídico impõe, a regra é definitiva.

Residindo na terceira hipótese o problema do enfrentamento, quando uma regra de inferior hierarquia está diante de um princípio superior de hierarquia, percorre em duas direções doutrinárias, uma em que aplica-se o princípio superior e declara-se a regra inconstitucional por

¹²⁹ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 17ª ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p.89.

¹³⁰ Idem. p. 66.

¹³¹ BOMFIM, Diego. **Extrafiscalidade: identificação, fundamentação, limitação e controle**. 1ª ed. São Paulo: Noeses, 2015. p. 130.

incompatibilidade com o ordenamento jurídico e a outra direção é que aplicar a regra válida, que por sua vez é tida por constitucional, devendo ser aplicadas por consequência de ser definitivas¹³².

Entretanto, para ele, esse tipo de abordagem culmina na afronta ao Estado de direito, pois perfazem “válvulas de escapes” ao que é de fato uma norma, a saber, determinações de consequências definitivas¹³³. Não obstante, Bomfim, ao tratar de regras no ramo do direito tributário, assim descreve:

Quando o legislador opta por prescrever uma conduta por meio de uma regra, empregando, por exemplo, conceitos determinados, ele assume o risco de deixar de fora ou incluir determinadas situações vinculadas ou não com sua justificação, não cabendo ao juiz incluir ou excluir estas situações da abrangência da regra, sob pena de invasão da competência legislativa¹³⁴.

Diante da análise do exposto acima, é perceptível que a doutrina trata grande parte dos “princípios” constitucionais tributários como regras, posto que não podem ser ponderados em caso de conflito com outros princípios, demonstrando-se assim, disjuntivos.

Tomemos como exemplo o princípio da igualdade, uma vez que pode ser objeto de ponderação ou sopesamento, e assim podemos vislumbrar uma situação em que uma norma tributária promove a isenção de tributos para determinadas empresas que se instalam em regiões subdesenvolvidas do país, como foi o caso da Zona Franca de Manaus, onde será dado tratamento diferenciado sem que se fale em violação ao princípio citado, vez que é respaldado por uma previsão constitucional. Ao seu tempo, ao tratarmos da anterioridade, verificamos que não é possível utilizar-se deste sopesamento, visto que cuida-se de uma regra. Para Ávila, no caso das limitações ao poder de tributar, as regras exercem uma função muito importante, uma vez que a Constituição Brasileira se caracteriza justamente pela atribuição do poder de tributar por meio de regras de competência¹³⁵.

Serão analisadas neste momento as regras constitucionais tratadas na seção de limitação ao poder de tributar e suas implicações sobre normas tributárias extrafiscais, mais especificadamente sobre as normas extrafiscais. Em tópico apartado, trataremos dos princípios

¹³² SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais*, cit., p.51-56, In Cf. BOMFIM, Diego. *Extrafiscalidade: identificação, fundamentação, limitação e controle*. 1ª ed. São Paulo: Noeses, 2015. p. 131.

¹³³ Idem, 132.

¹³⁴ BOMFIM, Diego. **Extrafiscalidade: identificação, fundamentação, limitação e controle**. 1ª ed. São Paulo: Noeses, 2015. p.134.

¹³⁵ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 94.

da segurança jurídica e igualdade tributária e o desdobramento do postulado da proporcionalidade.

6.2.1 Regras tributárias

a) Legalidade tributária e estrita legalidade

Estabelece que é vedado exigir e aumentar tributo sem que a lei estabeleça, conforme art. 150, I da CF/88. Segundo Schoueri, é um comportamento exigido “em virtude” de uma lei, nas questões tributárias tem-se a exigência de a obrigação estar prevista na própria lei¹³⁶.

Paulo de Barros Carvalho afirma que o veículo introdutor da regra tributária há de ser a lei (sentido lato), porém o princípio da estrita legalidade diz [...] que a lei traga no seu bojo elementos descritores do fato jurídico e dados prescritores da relação obrigacional. [...] caracteriza a *tipicidade tributária* [...] ¹³⁷. A legalidade tributária demonstra-se como uma regra, uma vez que, não sendo passível de ponderação, assim dizendo, a tributação só se efetiva na lei. Como diz Carrazza acerca da legalidade, determina que todos os elementos essenciais da norma jurídica tributária sejam definidos com grande precisão, na lei da pessoa política competente¹³⁸.

Cabe a ressaltar, a posição de uma parte da doutrina que defende a exceção à legalidade na alteração de alíquotas dos tributos regulatórios. Contudo, é preciso compreender que a própria Constituição, no que diz respeito a alteração das alíquotas de alguns tributos pelo Poder Executivo Federal por exemplo, afirma no art. 153, §1º da CF/88, que a mudança deve ocorrer “dentro das condições e limites estabelecidos em lei”, o que conforma perfeitamente com a legalidade. Portanto, não há o que se falar em mitigação a legalidade tributária.

b) Irretroatividade tributária

Regra por excelência, pois prescreve uma consequência definitiva, impõe a vedação de se cobrar tributos relacionados a fatos geradores que aconteceram antes da vigência da lei que majore ou instituiu tributo, conforme art. 150, III da CF/88. A irretroatividade perpassa intimamente com a questão da segurança jurídica, que segundo Schoueri, busca proteger a confiança do contribuinte na situação jurídica existente¹³⁹.

¹³⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. Não paginado.

¹³⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 29ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. Não paginado.

¹³⁸ CARRAZZA, Antonio Roque, **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29ª ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 291.

¹³⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9ª Ed. São Paulo, 2019. Não paginado.

A abordagem sobre irretroatividade deve levar em consideração o momento em que se dá o fato gerador, ou seja, o seu momento de incidência. Para doutrina existem fatos geradores instantâneos, contínuos e complexivos.

Reside o problema nos complexivos, uma vez que se verifica momentos distintos de incidência da norma. A exemplo era aplicado ao IR, conforme Súmula nº 584 do STF¹⁴⁰, que entendia que a lei vigente no ano de apresentação do imposto de renda era a aplicada, fato que violava claramente a regra constitucional da irretroatividade, pois o fato gerador tinha ocorrido em período anterior. Tal entendimento foi superado pelo julgamento do RE nº 159.180/MG¹⁴¹.

A regra da irretroatividade diante de normas tributárias extrafiscais aplica-se sem possibilitar nenhuma exceção. Conforme adverte Bomfim, [...] o emprego da tributação extrafiscal pelo Estado, além de não ensejar possibilidade alguma de afastamento da irretroatividade, impõe [...] uma proteção específica e mais ampla ao contribuinte, notadamente em vista do princípio da segurança jurídica¹⁴².

c) Anterioridade

Regra constitucional que visa proteger o contribuinte, de modo que torne conhecida a norma tributária antecipadamente. Conforme Ávila, trata-se de uma *limitação negativa*, na medida em que exige, na atuação legislativa de instituição e aumento de qualquer tributo, a publicação da lei no exercício anterior àquele em que o tributo será exigido [...] ¹⁴³.

A regra da anterioridade é segregada em três espécies: anterioridade de exercício financeiro, anterioridade nonagesimal e a anterioridade mínima.

No exercício financeiro, prescreve que a lei tributária seja publicada em ano anterior em que a tributação será cobrada, em condizente com o art. 150, III, *b*, da CF/88.

A nonagesimal prevê que a anterioridade de publicação da norma tributária seja publicada noventa dias antes, conforme nome sugere, como previsto no art. 195, §6º da CF/88, aplicável dentro da tributação das contribuições sociais de seguridade social.

¹⁴⁰ Súmula STF nº 584: Ao imposto de renda calculado sobre rendimentos do ano-base, aplica-se a lei vigente no exercício financeiro em que deve ser apresentada a declaração. Cancelada pelo julgamento do RE 159.180.

¹⁴¹ Recurso Extraordinário nº 159.180/MG. LEI – APLICAÇÃO NO TEMPO – IMPOSTO DE RENDA – ADICIONAL – DECRETO-LEI Nº 2.462/1988 – APLICAÇÃO NO ANOBASE DE 1988 – IRRETROATIVIDADE E ANTERIORIDADE – INOBSERVÂNCIA – INCONSTITUCIONALIDADE. É inconstitucional a aplicação, a fatos ocorridos no ano-base de 1988, do adicional do imposto de renda sobre o lucro real instituído pelo Decreto-Lei nº 2.462, de 30 de agosto de 1988, considerada a violação dos princípios da irretroatividade e da anterioridade. Relatoria do Min. Marco Aurélio.

¹⁴² BOMFIM, Diego. **Extrafiscalidade: identificação, fundamentação, limitação e controle**. 1ª ed. São Paulo: Noeses, 2015. p.164.

¹⁴³ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 212.

A anterioridade mínima foi, por sua vez, instituída pela EC nº 42/2003¹⁴⁴, para dar efetividade à regra da anterioridade, proibindo que tributos sejam instituídos ou tenham suas alíquotas aumentadas decorridos 90 dias, pois uma casa legislativa podia majorar ou instituir um tributo nos últimos dias do ano, sendo efetivada ligeiramente após isso. Assim, cria-se um aparente “respeito” à anterioridade do exercício financeiro. Imaginemos uma norma tributária promulgada de 30 de dezembro que majore a alíquota de um tributo.

Há situações em que esta regra é excepcionada, conforme previsto no art. 150, § 1º da Constituição Federal. Aqui nos interessa tratar da não aplicação da anterioridade no que concebe a alteração de alíquotas do imposto de importação e outros tributos.

d) Vedação ao confisco

Proteção constitucional que veda a cobrança de tributo como confisco, uma barreira à pretensão estatal para que este não se aposses da propriedade privada por meio da tributação.

Segundo Schoueri, [...] relaciona-se com a ideia de proibição de exagero, impondo que se indague não apenas se um contribuinte está sendo mais gravado que outro (o que seria igualdade), mas, ao mesmo tempo, se o tributo ultrapassou o necessário para atingir sua finalidade¹⁴⁵. Machado, por sua vez, descreve que o caráter confiscatório do tributo há de ser avaliado em função do sistema, vale dizer, em face da carga tributária resultante dos tributos em conjunto¹⁴⁶.

A vedação ao confisco também não é cabível em nome de uma finalidade extrafiscal, devendo esta submeter-se ao previsto no art. 150, IV da CF/88. A alteração da alíquota do imposto de importação não pode ocorrer num aumento aleatório, devendo atender previsão dos valores mínimos e máximos em lei, consonante com a regra da legalidade, para que em eventual mudança sobrevir alíquotas que acabem alcançando o patrimônio do contribuinte ao ponto de um confisco.

e) Não discriminação tributária

Regra prevista no art. 152 da CF/88 com redação que diz: “é vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino”.

Tem muita relevância no direito tributário internacional, não se restringindo à aplicação do mercado interno, pois também aplica-se aos bens e serviços vindos do exterior. Como

¹⁴⁴ Emenda Constitucional nº 42/2003, de 19 de dezembro de 2003, altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências.

¹⁴⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9ª Ed. São Paulo, 2019. Não paginado.

¹⁴⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 38ª ed. São Paulo: Malheiros, 2017. p. 41.

adverte Carneiro, trata-se da cláusula de tratamento nacional, que prevê o tratamento equivalente do bem importado com o produto similar nacional¹⁴⁷.

Sobre a não discriminação no mercado interno, bem ilustra o mestre Baleeiro, toda retaliação para proteger a concorrência de fora o produtor, o comerciante ou, enfim, o contribuinte da pessoa de Direito Público tributante, é inconstitucional [...] ¹⁴⁸. É também vedado a discriminação a bens importados, uma vez que, segundo Schoueri, sendo o país integrante da Organização Mundial do Comércio, [...] por conta da regra da não discriminação constante no GATT, que se estenda igual tratamento aos produtos importados¹⁴⁹.

Quanto às normas extrafiscais, não há o que suscite exceção, devendo também esta respeitar a regra de não discriminação conforme texto constitucional.

6.2.2 Princípio da igualdade

Extraído do caput do art. 5º da CF/88¹⁵⁰, que garante a todos o direito à igualdade, e é também tratado especificamente na seara tributária pelo art. 150, II¹⁵¹ da CF/88, veda tratamento desigual entre contribuintes que se encontram em situação de equivalência, proibindo distinção por razão de ocupação profissional ou função por eles exercida [...].

Quanto ao princípio em tela, podemos perquirir que a Constituição Federal nos remete em duas noções preliminares: uma formal, ou seja, “Todos são iguais perante a lei”, e outra noção sob seu aspecto material, que percorre a garantia de igualdade a todos residentes no país.

A aplicação deste princípio nos impõe a questionar sobre qual a relação de igualdade se pretende buscar. A isonomia é proposta de forma relativa, devendo-se analisar cada circunstância e situação. Ávila afirma que a igualdade é sempre relacional, podendo-se afirmar que ela é exatamente a relação entre dois ou mais sujeitos, baseada numa medida de comparação, aferida por meio de um elemento indicativo, que serve de instrumento para

¹⁴⁷ CARNEIRO, CARNEIRO, Cláudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. 9º ed. São Paulo: Saraiva, 2020. Não paginado.

¹⁴⁸ BALEEIRO, Aliomar; Derzi, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário Brasileiro**. 14ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018. Não paginado.

¹⁴⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9ª Ed. São Paulo, 2019. Não paginado.

¹⁵⁰ “Art. 5º da CF/88 Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes [...]”

¹⁵¹ “Art. 150 Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios [...] II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;”

realização de determinada finalidade¹⁵².

Amaro descreve o princípio da igualdade em duas dimensões: a primeira dirigindo-se ao aplicador da lei, significando que este não pode diferenciar as pessoas para efeito de ora submetê-las, ora não, ao mandamento legislador [...] e secundamente, ao legislador, veda que ele dê tratamento diverso para situações iguais ou equivalentes¹⁵³.

Sobre igualdade tributária, afirma Machado, que se apresenta aqui como garantia de tratamento uniforme pela entidade tributante de quantos se encontrem em condições iguais¹⁵⁴.

Barros Carvalho enxerga um campo de difícil determinação e demarcação, visto que esses valores não podem ser objetivados, [...] o que torna penosa a indicação do seu conteúdo¹⁵⁵.

Para melhor compreensão no campo tributário utiliza-se a igualdade no plano da capacidade contributiva, nos limites da capacidade econômica, postulado intrincado que atua como critério de aplicação do princípio no que concerne à tributação fiscal¹⁵⁶.

Dito isto, Schoueri, sobre esse princípio no campo da extrafiscalidade, afirma que a questão não é se ocorre uma distinção, mas se o parâmetro que a criou se legitima com a Constituição¹⁵⁷.

A finalidade arrecadatória da norma fiscal justificará um critério baseado na capacidade contributiva, como medidas pelo parâmetro da igualdade. Já a finalidade diversa da arrecadação, que visa o estímulo ou desestímulo de determinada conduta do contribuinte e outras finalidades extrafiscais, utiliza-se outro critério vinculado à finalidade da norma extrafiscal.

A diferenciação deve ser adequada aos ideais perquiridos pela norma. Quando a finalidade é fiscal, o critério da capacidade contributiva visa assegurar uma distribuição justa, conforme art. 145, §1º da CF/88¹⁵⁸. No caso da finalidade extrafiscal, que visa um caso concreto, econômico ou social, o critério a ser utilizado é o da proporcionalidade da norma.

Assim descreve Humberto Ávila, [...] um tributo com finalidade extrafiscal, no entanto, fará com que o ente estatal se afaste, em maior ou menor medida, do ideal de igualdade

¹⁵² ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros. 2009. P. 192.

¹⁵³ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20 ed. São Paulo: Saraiva, 2014. Não paginado.

¹⁵⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 38ª ed. São Paulo: Malheiros, 2017. p.38.

¹⁵⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 29ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. Não paginado.

¹⁵⁶ BOMFIM, Diego. **Extrafiscalidade: identificação, fundamentação, limitação e controle**. 1 ed. – São Paulo: Noeses, 2015. p. 192-193.

¹⁵⁷ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 277.

¹⁵⁸ Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos [...] § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

particular preliminarmente instituído. [...] faz com que a tributação se submeta a outro tipo de controle [...] ¹⁵⁹.

A doutrina reconhece a desigualdade entre os contribuintes promovida pela norma extrafiscal em vista da sua capacidade contributiva, no entanto, justificada pela finalidade da norma no tratamento diferenciado, pois o parâmetro já implica a diferenciação.

Desta forma, a capacidade contributiva demonstra-se incompatível com as normas extrafiscais, posto que este postulado da igualdade tributária serve como um critério de diferenciação entre normas tributárias fiscais e extrafiscais.

Conforme adverte Yamashita, um tributo ou norma de finalidade extrafiscal é aquele que de nenhuma forma se deixa justificar com ponderações de capacidade contributiva ¹⁶⁰.

Dito isto, considera-se as normas extrafiscais que atuam no campo da indução de comportamentos humanos, através do estímulo e desestímulo, da simplificação ou mesmo da distribuição de renda, submete-se ao controle da proporcionalidade, investigando se o Poder Público tem ou não competência para a utilização do tributo com a finalidade extrafiscal, conforme previsão constitucional.

6.2.2.1 Postulado da proporcionalidade

A proporcionalidade é entendida como postulado estruturador de aplicação de princípios que concretamente se imbricam em torno de uma relação de causalidade entre um meio e um fim [...] ¹⁶¹.

Ainda conforme Ávila, o critério de proporcionalidade se aplicaria em normas que possuíssem eficácia extrafiscal e que restringem o direito à liberdade, abrangendo geralmente o Poder Legislativo, na hipótese de haver um fim externo ¹⁶².

Conforme Schoueri, a proporcionalidade [...] dá-se na solução de caso concreto, pela verificação de três elementos essenciais: a *adequação* dos meios utilizados pelo legislador na

¹⁵⁹ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. 1ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 162.

¹⁶⁰ YAMASHITA, Douglas; TIPKE, Klaus. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 64.

¹⁶¹ Idem. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 17ª ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 205.

¹⁶² Cf. KIRCHHOF, Paul. Steuergleichheit. *StuW* (4): 307, 1984. In: ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 153-154.

consecução dos fins pretendidos; a *necessidade* da utilização daqueles meios; e a efetiva *razoabilidade* da medida (proporcionalidade em sentido estrito)¹⁶³.

Para Bomfim, a proporcionalidade serve como itinerário para o intérprete que deverá seguir três filtros de compatibilidade para que dada medida seja considerada consentânea à regra da proporcionalidade: a medida terá de ser adequada, necessária e proporcional em sentido estrito¹⁶⁴.

O controle exercido pela proporcionalidade se mostra de extrema funcionalidade, uma vez que as normas tributárias extrafiscais supõem finalidades políticas, econômicas e sociais, e por último e mais interessante como controle das finalidades. As normas tributárias extrafiscais deverão ser sempre enquadradas na adequação, que em tese devem alcançar os fins pretendidos. Quanto à necessidade, analisada num juízo abstrato, verifica a relação entre a medida tomada e outras opções previstas, buscando à medida que menor restrinja direitos. E, finalmente, a proporcionalidade em sentido estrito, como critério de ponderação de valores, ponderação de tratamentos diferenciados.

6.2.3 Princípio da segurança jurídica

A segurança jurídica é um princípio que não está explicitamente na Constituição Federal, mas que é indubitavelmente perceptível em todo sistema constitucional, pois tem capilaridade no Estado de Direito, conforme art. 1º, *caput* da CF/88¹⁶⁵. Está assentada num trinômio, a saber, a cognoscibilidade, que é a possibilidade de entendimento da norma; a confiabilidade, que prescreve a estabilidade e a segurança quanto à permanência do conteúdo; e a calculabilidade, tratando-se de previsibilidade.

Para Odete Medauar, segurança jurídica remete-se à estabilidade das situações jurídicas. [...] quando podendo saber quais são as normas jurídicas vigentes, tem fundadas expectativas de que elas se cumpram. A segurança jurídica permite tornar previsível a atuação estatal e esta deve estar sujeita a regras fixas [...]¹⁶⁶. Isto é, relaciona-se com a estabilidade das normas

¹⁶³ SCHOERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 294.

¹⁶⁴ BOMFIM, Diego. **Extrafiscalidade: identificação, fundamentação, limitação e controle**. 1ª ed. Noeses: São Paulo, 2015. P. 345.

¹⁶⁵ “Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos [...]”

¹⁶⁶ MEDAUAR, Odete. **Segurança Jurídica e Confiança Legítima**. Cadernos da Escola de Direito e Relações Internacionais da UniBrasil. Jan/Jul 2008 p.228.

jurídicas e a previsibilidade de atos estatais. Ávila, por seu turno, é mais extenso no seu conceito sobre segurança jurídica:

[...] norma-princípio que exige, dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, a adoção de comportamentos que contribuam mais para a existência, em benefício dos cidadãos e na sua perspectiva, de um estado de confiabilidade e de calculabilidade jurídica, com base na sua cognoscibilidade, por meio da controlabilidade jurídico-racional das estruturas argumentativas reconstrutivas de normas gerais e individuais, como instrumento garantidor do respeito à sua capacidade de - sem engano, frustração, surpresa e arbitrariedade - plasmar digna e responsabilmente o seu presente e fazer um planejamento estratégico juridicamente informado do seu futuro¹⁶⁷.

A segurança jurídica é, portanto, a certeza e a garantia de que o direito vigente é uma terra firme para que as pessoas planejem suas vidas no âmbito tributário, perfaz a segurança do contribuinte nas regras normativas.

Em matéria tributária, a segurança jurídica orbita na figura de proteção do contribuinte, isto é, que este esteja seguro quanto às normas tributárias. Assenta-se que em nosso sistema constitucional a segurança jurídica tem relação direta ao Estado de Direito (art. 1º), direcionada à legalidade (art. 5º, II e 150, I), ao princípio da tripartição dos poderes (art. 2º), o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e da coisa julgada (art. 5º, XXVI¹⁶⁸), a regra da irretroatividade da lei (art. 150, III, *a*) e as regras da anterioridade (art. 150, III, *b*, 150, III, *c* e art. 195, §6º).

Do ponto de vista das normas tributária extrafiscais, estas devem conter relação direta com a segurança jurídica, uma vez que sua edição precisa estar em consonância com o ordenamento, sob a tutela de três aspectos, conforme trinômio acima citado. Primeiro, conceitos determinados, e sobre isto, a cognoscibilidade parece ser o caminho, expurgando ideias genéricas por conceitos indeterminados e cláusulas gerais. Segundo, previsibilidade, partindo de uma ideia de atuação estatal baseada na boa-fé, ou seja, não sendo admissível as edições de normas extrafiscais que enganem o contribuinte. Como bem afirma Bomfim, o Estado estimula, por meio de normas tributárias extrafiscais, a prática de determinada conduta em contrapartida à concessão de alguma espécie de exoneração tributária, [...] e depois de realizado o ato pelo

¹⁶⁷ ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica. Entre Permanência, Mudança e Realização no Direito Tributário**. 1ª Ed. São Paulo. Malheiros, 2011. p. 268.

¹⁶⁸ BOMFIM, Diego. **Extrafiscalidade: identificação, fundamentação, limitação e controle**. 1ª ed. – São Paulo: Noeses, 2015. p. 183.

contribuinte, simplesmente impedir a fruição da exoneração¹⁶⁹. E por último, baseada na confiabilidade, impedindo que após uma norma extrafiscal editada seja declarada inconstitucional, cause prejuízos ao contribuinte¹⁷⁰.

7. Controle judicial da extrafiscalidade e julgamento liminar da Medida Cautelar na ADPF nº 772/DF

7.1 Sobre Estado de Direito e Separação dos Poderes

A liberdade individual e a limitação do poder estatal marcam o Estado de Direito. A ideia de contenção do poder absoluto surge na idade média, mas foi na Alemanha que a expressão Estado de Direito emergiu, na segunda metade do século XIX¹⁷¹. Desde a sua primeira concepção, muitas foram as construções sobre o Estado de Direito, tido hoje como princípio fundante de nossa Constituição, que consagra as ideias de liberdades públicas, tratando-se neste íterim de um princípio estruturante do nosso regime político.

Bandeira Mello descreve que o Estado de Direito é a consagração jurídica de um projeto político. Nele se estratifica o objetivo de garantir o cidadão contra intemperanças do Poder Público, mediante prévia subordinação do poder e de seus exercentes [...] ¹⁷². É neste sentido que se molda à ideia de segurança jurídica, uma vez que o Estado de Direito indica a imposição de confiança nas relações sociais, no qual também se debruça o princípio da legalidade. Conforme assevera Jose Afonso, o princípio do Estado de Direito da é nota essencial do Estado de Direito¹⁷³.

Em matéria tributária, o Estado de Direito, tem repercussão quando se fala dos limites ao poder de tributar. Uma vez que as regras e princípios que regem este ramo nos indica que a tributação deve estar submetida as divisas legais, numa direção protetiva ao patrimônio do contribuinte. Dialogando com os ideais de um Estado de Direito, uma vez que se busca preservar direitos fundamentais.

¹⁶⁹ BOMFIM, Diego. **Extrafiscalidade: identificação, fundamentação, limitação e controle**. 1ª ed. – São Paulo: Noeses, 2015. p. 184

¹⁷⁰ Idem, 184.

¹⁷¹ VASCONCELOS, Marta Suzana Lopes. Estado de Direito e o Poder Judiciário. **Revista de Informação Legislativa**, ano 50, nº 200, 2013.

¹⁷² MELLO, Celso Antonio Bandeira. **Controle Judicial dos Atos Administrativos**. RDP 65/27. In: CARRAZZA, Antonio Roque, Curso de Direito Constitucional Tributário. 29ª ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p.441.

¹⁷³ SILVA, José Afonso da. **Direito Constitucional Positivo**. 39ª ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 423.

Afirma Sacha Calmon que Estado de Direito e legalidade na tributação são termos equivalentes. Onde houver Estado de Direito, haverá respeito ao princípio da reserva de lei em matéria tributária. Onde prevalecer o arbítrio tributário, certamente inexistirá Estado de Direito¹⁷⁴.

Conceito primitivo, mas que até os dias atuais tem sido útil, sendo uma âncora dos estados modernos, o princípio da separação dos poderes tem sua eficácia num pleno Estado de Direito.

Ao tratar do tema José Afonso da Silva afirma que as características básicas deste modelo de Estado são: i) *submissão ao império da lei*, ii) *divisão dos poderes* e iii) *enunciado e garantias dos direitos individuais*¹⁷⁵. O império da lei, referindo-se ao ato formal do Poder Legislativo, composto por representantes do povo, que por certo deverá respeitar os limites constitucionais previstos. A divisão se dá de forma que os Poderes sejam independentes e harmônicos entre si (Legislativo, Executivo e Judiciário). Neste ponto, referendamos o art. 2º da Constituição Federal de 1988¹⁷⁶, que apesar da inserção do termo democrático, que trata-se do regime de governo escolhido, fundamenta-se nos mesmos moldes.

O Estado de Direito e a Democracia estão interligados e se reforçam mutuamente, pertencendo aos princípios e valores universais e indivisíveis e nucleares das Nações Unidas¹⁷⁷.

A separação dos poderes remonta ideias antigas que vão de Aristóteles aos mais “recentes” conceitos trazidos por John Locke e por Montesquieu, todos com suas cooperações ao que hoje temos como um princípio constitucional, que assume papel central neste contexto.

Pontua-se, entretanto, o assunto como ponto de abordagem de modo não exaustivo, mas que considera um equilíbrio essencial ao nosso Estado de Direito, na abordagem do princípio da separação dos poderes, na dinâmica do sistema de freios e contrapesos, na conjuntura sobre edição e controle de normas tributárias extrafiscais, focado no papel do judiciário no controle destas normas, uma vez que já foi tratado em item anterior versando do limites e condições na edição destas normas pelos poderes Legislativo e Executivo.

¹⁷⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário**. 17ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020. Não paginado.

¹⁷⁵ SILVA, José Afonso da. **Direito Constitucional Positivo**. 39ª ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p.114-115.

¹⁷⁶ Art. 2º São Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário.

¹⁷⁷ SARLET, Ingo Wolfgang, MARINONI, Luiz Guilherme, MITIDIERO, Daniel. **Curso de direito constitucional**. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018. Não paginado.

Em nosso contexto constitucional, segue um sistema clássico de divisão horizontal. É a separação dos poderes, inclusive, uma cláusula pétrea, conforme art. 60, §, III da CF/88¹⁷⁸, de forma que a separação dos poderes não pode ser alvo de emenda constitucional.

Adverte Streck e Oliveira que a separação de poderes tem por mote o controle do poder pelo próprio poder, um sistema de fiscalização e limitação recíprocas, o denominado sistema de freios e contrapesos¹⁷⁹.

O dispositivo constitucional que trata da separação dos poderes estabelece duas características básicas: a independência e a harmonia, que também se fracionam individualmente.

A harmonia neste contexto, conforme a doutrina, tem duas funções, uma que dispõe que cada Poder pode se autoadministrar, outra sobre a possibilidade de cooperação entre os Poderes visando um melhor funcionamento estatal.

A Independência também é entendida em dois quesitos: o primeiro estabelece que não há hierarquia entre os Poderes, ou seja, todos operam dentro de suas competências constitucionais, e o segundo é que a separação dos poderes não é absoluta. Neste contexto baseia-se o sistema de freios e contrapesos (check and balances), que consiste no controle do poder pelo poder. Entretanto, cada Poder manteria sua autonomia para exercer sua função, como uma forma de conter afrontas ao exercício do poder pelos Poderes constituídos, a saber, Legislativo, Executivo e Judiciário.

Cabe neste momento sinalizar que o contexto desta seção da pesquisa tem o objetivo de servir como ponto de partida para traçarmos linhas que possam delimitar os limites do Poder Judiciário, no que concerne ao controle judicante de normas tributárias extrafiscais e sobre política tributária. Reserva-se a este a interpretação de compatibilidade com o previsto na Constituição, seguindo padrões trazidos pelo próprio texto constitucional, a saber, princípios e regras tributários e os princípios que regem a ordem econômica.

7.2 Controle judicial da extrafiscalidade

É muito evidente como o direito é instrumentalizado para o alcance de finalidades. Não fugindo deste arcabouço, o direito tributário anda na mesma consonância, conforme fora

¹⁷⁸ **Art. 60.** A Constituição poderá ser emendada mediante proposta [...] § 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir [...] III - a separação dos Poderes;

¹⁷⁹ Cf. STRECK, Lênio Luiz; OLIVEIRA Fábio de. Art. 2.º. In: **Comentários à Constituição do Brasil**. 2ª ed. Saraiva.

abordado no início deste trabalho. As normas jurídicas servem como veículos para a concreção destes fins. A principal finalidade da tributação é o financiamento estatal, dado que o Estado sem a fazenda não cumpriria minimamente sua função. Nada obstante, o Estado utiliza a tributação para outros fins não arrecadatórios, de caráter não fiscal, através do que se convencionou chamar de tributação extrafiscal.

As normas gerais que regulam as limitações ao poder de tributar, previstos na Constituição, submetem não somente normas tributárias fiscais, mas igualmente as normas tributárias extrafiscais em suas devidas medidas. Verificou-se, portanto, que normas tributárias extrafiscais são reguladas por regras e os princípios tributários, que lhes impõem limites, sob o prisma das suas finalidades.

Entende-se que o critério de controle das normas extrafiscais perpassa por regras que delimitam e definem seus aspectos constitucionais, bem como princípios. Pontua-se o critério de observância da igualdade tributária, sob a delimitação da regra da proporcionalidade, assente na adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito, além do princípio da segurança jurídica, baseado nos critérios da cognoscibilidade, confiabilidade e da calculabilidade.

Dito isto, a Constituição em seu art. 5º, XXXV¹⁸⁰ é clara em dizer, “[...] a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”. O Poder Judiciário não poderá deixar de analisar as normas tributárias extrafiscais no caso concreto, contudo, essa análise de controle deve ser feita em consonância com tudo que até aqui foi estudado a respeito deste tipo normativo, visto que há possibilidade do risco de ofensa ao princípio da separação de poderes e do Estado de Direito.

Cabe ao Poder Judiciário respeitar todo o regime constitucional tributário no julgamento de demandas sobre normas tributárias extrafiscais, não dando margem ao que a doutrina descreve como ativismo judicial.

Ativismo judicial, significa decisões judiciais que extrapolam os limites constitucionais de atuação do Estado Juiz, interferindo nas decisões de outros poderes constitucionais. Bomfim lucidamente pontou:

¹⁸⁰ “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes [...] XXXV - a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito [...]”

É que de nada adiantaria um Estado de Direito baseado na separação dos poderes e na edição de leis por representantes do povo, se as normas pudessem ser livremente interpretadas, sem limites extraídos do próprio conjunto normativo. Se assim fosse, delineada estaria a ditadura do Judiciário. É nesse âmbito que a finalidade da tributação tem de ser analisada como elemento fundamental, desdobrando-se em modelos diferentes quando da utilização da tributação com anseios fiscais ou extrafiscais¹⁸¹.

O princípio constitucional da inafastabilidade da jurisdição, impõe a apreciação por parte do judiciário. Contudo, sugere-se, portanto, que ao julgar, o Poder Judiciário, como por vezes tem feito, tenha como parâmetro fundamentos previstos ordenamento jurídico pátrio, sem argumentos metajurídicos, para não dar margens, por conseguinte, a decisões teratológicas, carregadas de subjetivismos, extremamente casuístas, que relevam evidentes posições ideológicas do julgador, conforme alardeado constantemente pelos tributaristas pátrios, sobre a decisões neste campo pelo STF.

A preocupação aqui disseminada encontra justificativa quando verifica, por vezes, nos julgamentos na Suprema Corte, votos fundamentados de argumentos metajurídicos, principalmente em matéria tributária, como foi o caso da discussão no recente julgamento da exclusão do ICMS da base de cálculo da contribuição ao PIS/Cofins, no RE nº 574.706/PR¹⁸².

A Procuradoria da Fazenda Nacional, alegou o fator econômico, que fundamentou o voto de alguns ministros, e por bem a decisão foi pró contribuinte. A União, através da Procuradoria sustentou no julgamento que caso o cálculo fosse excluído o rombo de R\$ 250,03 bilhões aos cofres públicos. Para a União e alguns ministros do STF justificaria a cobrança inconstitucional, como ficou decidido, com fundamento metajurídicos, que neste caso foi econômico, podendo aparecer como fator político ou social.

Amarante e Galvão, de forma incisiva, nos afirma que “fatores políticos, sociais e econômicos das discussões jurídicas, do ponto de vista pragmático, devem, necessariamente, ser debatidos pelos cidadãos, [...] por se tratarem de argumentos *metajurídicos*¹⁸³”. De forma

¹⁸¹ BOMFIM, Diego. **Extrafiscalidade: identificação, fundamentação, limitação e controle**. 1ª ed. – São Paulo: Noeses, 2015. p. 307-308.

¹⁸² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 574.706/PR**. Relatoria: Min. Carmem Lúcia. Brasília, 15 de março de 2017. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciarepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=2585258&numeroProcesso=574706&classeProcesso=RE&numeroTema=69>>

¹⁸³ AMARANTE, Pedro Cavalcanti, GALVÃO, José Luiz. Os (abomináveis) argumentos metajurídicos no direito penal e no direito tributário. Conjur, 2018. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2018-mai-17/opiniaao-argumentos-metajuridicos-direito-penal-tributario>> Acesso em: 05 mai 2021.

muito precisa, Dimoulis argumenta:

a identificação e a interpretação do direito de acordo com crenças morais do aplicador ou de determinados grupos sociais criam riscos de insegurança e arbitrariedade. Esses riscos aumentam em razão da opção dos jusmoralistas de não indicar os critérios do justo e do moralmente adequado, demonstrando o caráter vazio da tese de vinculação que permanece totalmente vaga se ultrapassarmos a retórica e a declaração de intenções¹⁸⁴.

O autor complementa, em outra oportunidade, que o campo de decidibilidade do juiz e de qualquer outra autoridade pública pode e deve decidir segundo a regra do limite da competência¹⁸⁵.

A estrada de interpretação deve iniciar nos dispositivos normativos. Não se pode admitir o caminho inverso, a interpretação não parte do caso para norma, mas da norma para o caso. Neste trabalho, propõe-se interpretar os dispositivos partindo da linguagem num esquema conceitual, que relaciona ao conteúdo, dentro dos limites determinados pelo próprio texto normativo.

7.3 Resolução GECEX nº 126/2020

Como tratado exaustivamente nesta pesquisa, o art. 153, §1º do texto constitucional, outorgou ao Chefe do Poder Executivo a faculdade de alterar as alíquotas dos impostos nomeados como regulatórios, tais quais, o imposto de importação, o imposto de exportação, o imposto sobre produtos industrializados e imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores imobiliários, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei.

A permissão constitucional para alterar alíquotas dos tributos mencionados, subsume perfeitamente o proposto de uma regra constitucional, pois trata-se de uma norma imediatamente descritiva de comportamento na medida que descrevem o comportamento obrigatório, permitido ou proibido¹⁸⁶. Portanto, é permitido ao Presidente da República alterar a alíquota.

¹⁸⁴ Cf. BOMFIM, Diego. *Extrafiscalidade: identificação, fundamentação, limitação e controle*. 1ª ed. – São Paulo: Noeses, 2015. p.317. In: DIMOULIS, Dimitri. **Positivismo Jurídico**, cit., p. 89.

¹⁸⁵ DIMOULIS, Dimitri. **A relevância da prática do positivismo jurídico**. Revista Brasileira de Estudos Políticos. Belo Horizonte, nº 102, 2011. p. 215-253.

¹⁸⁶ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 94.

A Resolução GECEX n° 126/2020 altera as alíquotas do imposto de importação de revólveres e pistolas, que prevê a alíquota em 0%. Conforme a tabela da TEC (Tarifa Externa Comum), a alíquota para o produto mencionado é de 20%. Assim aduz os três artigos da resolução:

Art. 1º Fica incluído no Anexo II da Resolução da Câmara de Comércio Exterior n° 125, de 15 de dezembro de 2016, o código 9302.00.00 da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), conforme descrição e alíquota a seguir discriminada.

NCM	DESCRIÇÃO	Tarifa (%)
9302.00.00	Revólveres e pistolas, exceto 93.03 ou 93.04	0

Art. 2º No Anexo I da Resolução da Câmara de Comercio Exterior n° 125, de 2016, a alíquota correspondente ao código 9302.00.00 da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM fica assinalada com o sinal gráfico "#".
Art. 3º Esta Resolução entra em vigor no dia 1º de janeiro de 2021.¹⁸⁷

A norma promove a chamada alíquota zero, que incide sobre a importação dos produtos, e tem como finalidade incentivar a importação de revólveres e pistolas, ou seja, trata-se tipicamente de uma norma tributária extrafiscal. A alteração das alíquotas do imposto de importação é de competência da União e não obedece a regra da anterioridade de exercício e a nonagesimal. As condições e limites para alteração de alíquotas do imposto de importação tem seus regulamentos previstos na Lei n° 3.244/57, que dispõe sobre a reforma da tarifa das alfândegas e dá outras providências, conforme já exposto em item anterior, sobre alterabilidade de alíquotas do imposto de importação. Sobre o imposto de importação, Machado afirma que funciona como valioso instrumento de política econômica¹⁸⁸.

7.4 Sobre julgamento cautelar na ADPF n° 772/DF

Em Julgamento liminar no dia 14 de dezembro de 2020, o Ministro do STF, Edson

¹⁸⁷ BRASIL. Ministério da Economia. Câmara de Comércio Exterior. Resolução GECEX n° 126 de 08 de dezembro de 2020. Altera o Anexo II da Resolução n° 125, de 15 de dezembro de 2016. Disponível em: <<https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/resolucao-gecex-n-126-de-8-de-dezembro-de-2020-293192472>> Acesso em: 10 de jan 2021.

¹⁸⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 38ª ed. São Paulo: Malheiros, 2017. p. 309.

Fachin, relator do ADPF nº 772/DF¹⁸⁹, no STF, monocraticamente, concedeu medida cautelar para determinar a suspensão da Resolução que zerava as alíquotas do imposto de importação de revólveres e pistolas, uma vez que foi argumentada a urgência. Trata-se de Medida Cautelar em sede de controle abstrato de constitucionalidade.

A ação foi proposta pelo Partido Socialista Brasileiro – PSB, que alegou: i) a resolução facilitaria imensamente o acesso da população, contrariando tendências mundiais e de política nacional; ii) diminuição de arrecadação no momento de pandemia; iii) grave extensão das violências praticadas por armas de fogo; iv) que tratava-se de uma isenção, portanto, a matéria é sujeita à reserva legal¹⁹⁰.

Traçar-se desde já um caminho sobre o qual se assenta os requisitos da probabilidade do direito e o perigo na demora, que fundamentou a decisão provisória.

Segundo Marinoni, na probabilidade do direito há de se ter presente a necessidade de tomar em conta as provas, presunções, regras de experiência e argumentos que evidenciam a probabilidade dos pressupostos para a tutela (final) do direito¹⁹¹. O perigo de demora depreende que uma decisão demorada pode afetar negativamente o direito, também conhecido como *periculum in mora*, que associa ao perigo de dano.

7.4.1 Fundamentos da decisão liminar

O objeto da medida cautelar trazido no bojo da decisão, dispõe de conflito entre a norma extrafiscal do imposto de importação frente aos valores constitucionais, tais quais o direito à vida, à segurança pública e o mercado interno, conforme a seguir aduz.

a) Requisitos da medida cautelar

Além dos fundamentos para decisão liminar, a medida cautelar sustentou que ficou

¹⁸⁹ ADPF 772/DF Trata-se de Ação de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF) com pedido de medida cautelar ajuizada pelo Partido Social Brasileiro (PSB) em face da Resolução nº 126/2020 do Comitê Executivo de Gestão da Câmara de Comércio Exterior (GECEX) que “zerou” a alíquota do Imposto de Importação de pistolas e revólveres a partir de 1º/1/2021. Disponível em: < <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6070245> > Acesso em: 15 jan 2021.

¹⁹⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar **ADPF 772/DF**. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp> sob o código F20E-120C-E067-78F4 e senha FD42-9F0D-968D-85EE > Acesso em: 15 jan 2021.

¹⁹¹ MARINONI, Luiz Guilherme. **Tutela de Urgência e Tutela de Evidência**. 1ª ed. São Paulo, 2017. Não paginado.

demonstrado requisito do *fumus boni iuris*, pois a entrada em vigor da norma extrafiscal traria, segundo a decisão, “O risco de um aumento dramático da circulação de armas de fogo, motivado pela indução causada por fatores de ordem econômica¹⁹²”, o que por sua vez justificaria a decisão liminar.

b) Efeitos sobre o mercado interno:

A iniciativa de reduzir a zero a alíquota do imposto de importação de pistolas e revólveres impacta gravemente a indústria nacional, sem que se possa divisar, em juízo de delibação, fundamentos juridicamente relevantes da decisão político-administrativa que reduz a competitividade do produto similar produzido no território nacional¹⁹³.

A decisão alega “possível” ofensa grave ao art. 219 da CF/88, pois, para o julgador, a norma atenta “contra o patrimônio nacional ao arrostar negativamente o mercado interno”. Ainda sustenta que “os efeitos extrafiscais da redução a zero da alíquota do imposto representam indevida violação de direitos fundamentais, colidindo com princípios que, ante as circunstâncias do caso concreto, reclamam precedência”¹⁹⁴.

c) Dos fundamentos constitucionais do desarmamento.

No que diz respeito a este fundamento, “reafirma a necessidade do controle às armas de fogo”, conforme decisão jurisprudencial do próprio STF em “consonância com decisões de tribunais e organizações internacionais”. O julgador sustenta que este arcabouço cabe três situações sobre a Resolução: a primeira alega que a Resolução se apresenta contrária à Constituição, uma vez que “existam razões de adequação entre meios e fins, entre instrumentos econômicos e horizontes políticos do Poder Executivo, não se extrai como consequência uma vedação à análise de seu impacto sobre os direitos fundamentais.” Segundamente, “como consequência do primeiro ponto, é razoável supor que as regras da necessidade e da adequação da norma vergastada não se encontram preenchidas. E por último, “há suficiente evidência de que a Resolução GECEX nº 126/2020 não resiste à teste de proporcionalidade em sentido estrito, ante o peso *prima facie* dos princípios do direito à vida e à segurança”¹⁹⁵.

¹⁹² MARINONI, Luiz Guilherme. **Tutela de Urgência e Tutela de Evidência**. 1ª ed. São Paulo, 2017. Não paginado.

¹⁹³ Medida Cautelar ADPF nº 772/DF. p.7.

¹⁹⁴ Idem. p.7-11.

¹⁹⁵ Medida Cautelar ADPF nº 772/DF. p. 11-17.

7.4.2 A análise da decisão liminar de suspensão da Resolução GECEX nº 126

Diante do que foi exposto até aqui, pode-se analisar o que foi trazido como fundamento na decisão que suspendeu a Resolução da norma extrafiscal que promoveria a alteração da alíquota do imposto de importação sobre revólveres e pistolas.

A ideia aqui é provocar questionamentos endereçados aos limites propostos pela Constituição e também pela própria decisão, levantando instigações sobre seus fundamentos.

Será enumerado cada situação sobre a qual poderá submeter a norma extrafiscal, utilizando etapas, em conformidade com organização proposta de identificação, condições e limites levantados nesta pesquisa: a primeira, diz respeito aos princípios previstos na ordem econômica e, posteriormente nos limites constitucionais ao poder de tributar, e por último, submetendo aos critérios das regras e do crivo dos princípios. Aqui, a análise subordinará ao filtro do princípio da igualdade sob o prisma da proporcionalidade, como também da segurança jurídica, conforme a seguir:

a) A norma trazida pela Resolução GECEX nº 126, assim identificada como extrafiscal, sob os crivos do disposto na Ordem Econômica Constitucional, não demonstra violar seus princípios, uma vez que a redução de alíquota, como dito, é uma regra prevista na constituição, sendo limitada e condicionada pela lei n.º 3.244/57, além de prescrever a competência constitucional para intervenção sobre o domínio econômico no próprio texto constitucional.

Os princípios que regem a ordem econômica, previstos no art. 170, não colidem com a prescrição constitucional que sustenta tal resolução. A norma não fere a dignidade de existência em conformidade com a justiça social, uma vez que tratando-se de uma regra constitucional, tem contorno definitivo, que faculta o Chefe do Executivo manejar estas alíquotas conforme condições e limites, que estão antecipadamente previstas. A aquisição de armas importadas constitui uma prática lícita perante o Estado brasileiro, conforme proposto com Lei n.º 10.826/03. Como demonstrado em cada item tratado na seção da ordem econômica.

b) A Resolução GECEX nº 126, submetida aos critérios constitucionais previstos nos limites ao poder de tributar, demonstrou que não viola a regra da legalidade, posto que atendeu as condições e os limites impostos pelo art. 153, § 1º, que remetem alteração de alíquotas do imposto de importação à Lei nº 3.244/57.

Nesse caminho, atendeu às regras da irretroatividade, do não confisco, da não discriminação e da uniformidade, sendo que a regra da anterioridade deve ser excepcionada pela também regra constitucional que prevê as alterações da alíquota do imposto de importação

de forma repentina, posto que esta espécie de tributo é regulatório, como extensamente tratou esta pesquisa, percorrendo a vontade do legislador constitucional.

Neste ponto, a decidibilidade percorre um caminho mais direto. As regras são normas definidoras por excelência, e a submissão neste contexto é sobre regras constitucionais. Num possível conflito entre normas e princípios, ainda que de mesmas hierarquias, prevalecem as regras. Em qualquer hipótese de enfrentamento entre princípios e regras, a problematização, recai sobre o conflito de um princípio de superior hierarquia com uma norma de inferior hierarquia, que não é o caso da regra de faculdade do Chefe do Executivo Federal em alterar discricionariamente a alíquota do tributo aduaneiro.

c) Norma indutora trazida pela Resolução GECEX, suspensa judicialmente, dever ser submetida a regra da proporcionalidade, posto que a capacidade contributiva não é capaz de ponderar esse tipo de finalidade extrafiscal. Sobre isso adverte Bomfim.

Aqui, portanto, apenas se reconhece que o estímulo ou desestímulo pressupõe um tratamento que não seja neutro, *i.e.*, que não tome apenas critérios gerais de discriminação tributária como parâmetro de criação das normas tributárias. A razão para isso é muito simples: o tratamento planejado não é capaz de induzir comportamentos, simplificar o sistema ou distribuir renda¹⁹⁶.

O critério de proporcionalidade será o caminho de análise, e verificará se a discriminação promovida pela norma extrafiscal em estudo prescreve o proposto constitucional.

A abordagem que seguirá submeterá a norma extrafiscal, objeto desta pesquisa, aos filtros da adequação, da necessidade e da proporcionalidade em sentido estrito.

- i) Adequação – exigência de meio e fim, ou melhor, entre a medida adotada e o que se intenciona, a finalidade desejada. No tocante à norma extraída da Resolução, podemos perceber esse nexos bem delineado. Os fins pretendidos pela norma são factíveis e alcançáveis. As normas tributárias extrafiscais serão consideradas adequadas sempre que, em uma avaliação isolada destas, esteja o intérprete habilitado a argumentar que estas são capazes de, em tese, alcançar os fins pretendidos¹⁹⁷.
- ii) Necessidade – verificação de existência da necessidade face a outras medidas ou outros meios alternativos. Não se vislumbra *prima facie*, violação a direito

¹⁹⁶ BOMFIM, Diego. **Extrafiscalidade: identificação, fundamentação, limitação e controle**. 1 ed. – São Paulo: Noeses, 2015. p.344.

¹⁹⁷ Cf. BOMFIM, Diego. **Extrafiscalidade: identificação, fundamentação, limitação e controle**. 1 ed. – São Paulo: Noeses, 2015. p.346.

fundamental, posto que já afirmado, trata-se de uma conduta lícita, permitida em lei específica. Além do mais, a norma extrafiscal editada prescreve um meio eleito pelo legislador constituinte, que concede através da própria Constituição essa faculdade, direcionando ao Chefe do Poder Executivo manejar as alíquotas de forma facultativa. Visto de outra forma, implicaria em impor uma ilicitude na medida incentivada. A aquisição de armamento similar aos produtos alvos da Resolução GECEX n.º 126, é muito mais acessível, em comparação aos valores e o processo de aquisição. Ainda que a norma tenha seus efeitos retomados, o contribuinte encontrará melhores ofertas e facilidades.

- iii) Proporcionalidade em sentido estrito – exige-se a comparação entre a importância de satisfação do fim e a intensidade da restrição aos direitos fundamentais¹⁹⁸. Não é possível vislumbrar aqui a ideia de violação aos direitos fundamentais promovido pela norma extrafiscal na Resolução GECEX n.º 126, editada pela Câmara de Comércio Exterior, órgão pertencente ao Ministério da Economia. Ademais, não há cogitação da possibilidade de ponderação, uma vez que se trata de uma regra constitucional. Sobre essa questão, adverte o professor Diego Bomfim, a possibilidade de controle das normas tributárias extrafiscais pela regra da proporcionalidade não pode conduzir a um discurso retórico e subjetivo baseado em uma falsa ponderação de princípios.

Diante do exposto, traz-se uma tabela comparativa entre valores na aquisição de armas similares nacionais e importadas. A referência demonstrará que a redução de alíquotas proposta pela Resolução GECEX n.º 126 não viola nenhuma regra ou princípios constitucionais trazidos pelos fundamentos na decisão que suspendeu seus efeitos. Tabela Comparativa de Tributação e Preços de armamento importado¹⁹⁹ e nacional²⁰⁰.

¹⁹⁸ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p.486.

¹⁹⁹ Produto Importado. Chave de Acesso: 4120 0834 7636 7600 0159 5500 1000 0002 8810 4000 2895. Adquirida em 12/08/2020. Documento emitido por empresa optante pelo SIMPLES NACIONAL. Disponível em: < <https://www.nfe.fazenda.gov.br/portal/consultaResumo.aspx?tipoConteudo=d09fwabTnLk=>> Acesso em: 29 mai 2021.

²⁰⁰ Produto Nacional. Chave de Acesso: 2820 0223 02653800 0170 5500 1000 0023 4216 1945. Adquirida em 26/02/2020. Documento emitido por ME ou EPP optante pelo SIMPLES NACIONAL e não gera direito a Crédito Fiscal de ICMS, de IPI e de IPI, SERIES (S) – ABA220056. Disponível em: <https://www.nfe.fazenda.gov.br/portal/consultaResumo.aspx?tipoConteudo=d09fwabTnLk=> Acesso em: 29 mai 2021.

Comparativa de Tributação e Preços

Descrição	Base de Cálculo R\$	Tributação aproximada R\$	Alíquota II 20% em R\$	Valor Total da nota R\$
Pistola Glock G22 Cal.40SW	5.385,97	7.586,03	1.077,19	12.972,00
Pistola Taurus G2C .40 SW	2.700,00	291,60	-	2.700,00

Fonte: Autoria própria.

Neste ponto, ao analisar a decisão judicial com questões específicas do que foi traçado ainda neste seção, é perceptível que a decisão viola o Estado de Direito e o princípio da separação dos poderes.

A posse e o porte de armas de fogo é lícita, isto é, não é conduta proibida no Brasil, entretanto, deve-se obedecer os requisitos expressos na Lei nº 10.826/03²⁰¹, que dispõe sobre registro, posse e comercialização de armas de fogo e munição, onde o Sistema Nacional de Armas – Sinarm define crimes e dá outras providências. A referida lei é conhecida pejorativamente como Estatuto do Desarmamento, visto que não tem escopo de proibir a população do acesso de armas de fogo, mas a regularização. Ademais, seguem as controvérsias da decisão.

1) Decisão monocrática baseada no §1º, do art. 5º da Lei nº 9.882/99²⁰²

O problema reside no argumento de que há extrema urgência e perigo de lesão grave, posto que fundamenta a decisão cautelar e monocrática. A decisão despreza que os requisitos que envolvam a extrema urgência e o perigo de grave lesão vão na contramão do que já é promovido no país, pois as armas de fogo produzidas no país estão muito mais acessíveis, no que concerne aos valores, aos processos de aquisição (tempo) em comparação com as armas importadas, ou seja, a decisão não levou em consideração o acesso por via nacional para fundamentar a decisão.

²⁰¹ BRASIL. **Lei nº 10.826** de 22 de dezembro de 2003. Dispõe sobre registro, posse e comercialização de armas de fogo e munição, sobre o Sistema Nacional de Armas – Sinarm, define crimes e dá outras providências. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/110.826.htm > Acesso em: 20 mar 2021.

²⁰² Art. 5º O Supremo Tribunal Federal, por decisão da maioria absoluta de seus membros, poderá deferir pedido de medida liminar na arguição de descumprimento de preceito fundamental. [...] § 1º Em caso de extrema urgência ou perigo de lesão grave, ou ainda, em período de recesso, poderá o relator conceder a liminar, ad referendum. do Tribunal Pleno.

A suspensão da medida não se sustenta sob este fundamento, fato é que a produtora nacional Forjas Taurus teve crescimentos recordes no Brasil em 2020²⁰³, uma vez que como dito anteriormente, sua política de preço é extremamente atrativa frente às armas importadas, com armas similares (revólveres e pistolas), mais acessíveis, em torno de 60% de diferença frente a uma importada. Esse produto continua sendo vendido no território nacional de maneira mais prática e, mesmo que se mantivesse a vigência da norma e a redução de 20% da alíquota do II, ainda assim, as armas produzidas aqui seriam mais atraentes do que ofertado pela indústria nacional. Armas importadas pertencem ao nicho dos atiradores profissionais e esportivos. A suspensão não promovera nenhum efeito prático, como é notório nos diversos meios de comunicação²⁰⁴.

2) Da análise do pedido liminar e seus fundamentos

Redução de alíquota no imposto de importação de armas pela Resolução GECEX nº 126, contrapondo “valores outros constitucionais, com destaque para o direito à vida, à segurança pública e o mercado interno”. Já foi tratado neste trabalho que a regra constitucional que faculta o Chefe do Executivo alterar as alíquotas dos tributos, ditos regulatórios, é discricionária, mas obedecendo as condições e limites previstos em lei infraconstitucional, não violando nenhum preceito ou princípio fundamental.

Traçar ofensas aos direitos fundamentais à vida, à segurança pública, denota discurso retórico e subjetivo baseado numa falsa ponderação, visto que isso não faria sentido numa legislação que permite a posse e o porte do armamento registrado.

Não é possível ponderar regras constitucionais, pois a ponderação ocorre no conflito entre princípios, que não é o caso.

Quanto ao mercado interno, como foi citado anteriormente, seria um discurso contraditório com relação às outras “ponderações”, concernente à vida e à segurança pública, uma vez que o mercado interno continuaria com preços para o consumidor/contribuinte incomparáveis.

A redução a zero da alíquota do imposto de importação sobre pistolas e revólveres

²⁰³ CARVALHO, Ana Luiza de. Com o aumento de interesse por armas, Taurus tem lucro recorde. Valor Investe Empresas. 12/11/2020, às 20h49. Disponível em: < <https://valorinveste.globo.com/mercados/renda-variavel/empresas/noticia/2020/11/12/com-aumento-do-interesse-por-armas-taurus-tem-lucro-recorde.ghtml> > Acesso em: 12 fev 2021.

²⁰⁴ MAZZA, Guillia Chechia. Novos registros de armas de fogo crescem 50% no primeiro trimestre de 2021. Jovem Pam. 09/05/2021, às 10h00. Disponível em: <shorturl.at/qxDEH> Acesso em: 15 mai 2021.

através da norma extrafiscal, considerada inconstitucional pela decisão ainda que liminar. A aquisição de armas no país com melhores condições de preço e acesso, também dever ser considerada inconstitucional? Se não houvesse uma redução total da alíquota, qual redução seria considerada?

A possível ofensa grave ao art. 219 da CF/88, atentando contra o patrimônio nacional, que a decisão alude, é levantada sem nenhum dado concreto, sem qualquer referência técnica, sem nenhum estudo que pelo menos suscite essa possível ofensa.

Vale evidenciar que a Resolução não modifica a incidência do ICMS, IPI e PIS/COFINS. O que há e que poderia ser levado em consideração pela decisão que suspendeu a norma é um comunicado da empresa que detém o monopólio na fabricação e fornecimento de armas no país, a Forja Taurus, que um dia após a publicação da Resolução, ou seja, bem antes da decisão monocrática pelo ministro Edson Fachin do STF, pontuou, conforme a nota ao mercado:

A Companhia esclarece que o impacto dessa resolução em seus negócios não causará efeito significativo na sua operação. O mercado doméstico/nacional é inferior a 15% de suas vendas, cujas margens são inferiores as das exportações. Além do que, somos uma multinacional com fábrica nos EUA e uma futura operação na Índia o que nos dá as mesmas vantagens da resolução da CAMEX²⁰⁵.

Por fim, os fundamentos utilizados pelo julgador para interferir na decisão do Poder Executivo, autorizada pelo texto constitucional, no caso da Resolução, demonstra que não se compatibiliza com os fundamentos constitucionais, com nítida violação ao princípio da separação dos poderes, por tudo o que até aqui foi exposto. Insto aqui o questionamento do professor Dimitri Dimoulis sobre decisões que invadem competências constitucionais de outros Poderes: “O que autoriza o Poder Judiciário, guardião da legalidade, a tomar decisões que contrariem as políticas públicas, [...] no exercício do poder discricionário do Executivo [...]”²⁰⁶”

8. Considerações finais

²⁰⁵ FORJAS, Taurus. Comunicado ao mercado. 09 de dezembro de 2021. Disponível em: <<https://www.taurusri.com.br/list.aspx?idCanal=NMZP+i7gub8TqoA2xvo3Gg==>>. Acesso em: 11 jan 2021.

²⁰⁶ DIMOULIS, Dimitri. A relevância da prática do positivismo jurídico. **Revista Brasileira de Estudos Políticos**. Belo Horizonte, nº 102, 2011. p. 215-253.

A edição de normas tributárias extrafiscais como instrumento de indução comportamental dos contribuintes no cenário brasileiro tem provocado muitos questionamentos no que tange às suas legalidades e também quanto às suas finalidades.

Perfazendo o caminho pelo o qual a norma extrafiscal da Resolução GECEX n.º 126 foi proposta para atingimento do seu fim, não se percebe violação aos limites e critérios previstos na Constituição. Fato é que o manejo destas normas foi pensado pelo legislador constitucional como ferramenta de intervenção na ordem econômica, com todo um regramento delineado ao seu uso, tendo suas repercussões atreladas aos valores impostos pela mesma ordem econômica, ora visando o liberalismo, ora o intervencionismo. Neste sentido, cabe ao intérprete da norma o cuidado para não ultrapassar os limites determinados pelo texto constitucional.

Os limites estabelecidos nessa dinâmica percorrem filtros previstos nas seções da ordem econômica e tributária, afinal, trata-se de normas tributárias e orbitam dentro do que foi projetado pelo constituinte.

As regras traçadas pelo legislador constitucional originário devem ser apreciadas com o peso que lhes são essencialmente, conforme orientações axiológicas que lhes são pertinentes.

A faculdade atribuída ao Presidente da República pela Constituição Federal é regra incontroversa, que não cabe “ponderações”. Por sua vez, a Edição da Resolução GECEX n.º 126/2020, criando a norma tributária indutora que altera a alíquota do imposto de importação, reduzindo de 20% a 0%, é situada no campo de competência do Executivo Nacional, atua como ato soberano deste ente, devendo, entretanto, atender às condições e limites da lei, conforme previstas no art. 3º da Lei n.º 3.224/57.

A decisão que suspendeu a Resolução, proferida em caráter monocrático pelo ministro do Supremo Tribunal Federal Edson Fachin, em medida cautelar no ADPF n.º 772/DF, avança em âmbito de competência de outro Poder da República, o Poder Executivo.

Não se verifica nenhum vício legitimador do ato. Por sinal, até reconhecido na decisão, “Não se ignora que a redução do imposto de importação, mediante ato normativo próprio do Executivo, é autorizada pelo art. 153, § 1º da CRFB/88”, ou seja, reconheço a atribuição constitucional, contudo, isso só se aplica naquilo que eu, ministro, considero como política pública tributária, econômica ou social.

Fica demonstrado que os fundamentos utilizados pelo ministro, não trouxe nenhum estudo técnico, nem elementos que sustente seus argumentos, “violação ao direito à vida e a segurança pública” e de que a norma seria “incompatível com o mercado interno, [...] indústria bélica”, como exposto em item anterior.

Não atentando para as regras do jogo, a decisão se enquadra num ativismo judicial perigoso, encarnado neste sentido, um voluntarismo judicial, visto que os parâmetros utilizados pelo ministro constroem sentido equivocado ao enunciado normativo diante do fato, a partir de critérios de sua exclusiva escolha, mesmo diante de todos os critérios previstos pelos limites constitucionais. Os limites semânticos dos textos constitucionais que tratam da discricionariedade do Presidente da República em alterar alíquotas dos tributos são claríssimos. Parte-se de alegações que aparentam crivos subjetivos, demonstrando análise meramente casuísta, carregada de posicionamentos ideológicos.

A discussão sobre a redução de alíquotas do imposto de importação sobre revólveres e pistolas no nosso contexto de Estado Democrático de Direito caberia ao debate público, impulsionado pelos atores contrários à redução, visto que se está diante de uma permissão normativa. Neste contexto, não cabe ao Poder Judiciário interferir sobre as políticas públicas fiscais sobre armas, mas ao povo e seus representantes, na medida que a decisão de suspender a Resolução fere a separação dos poderes proposta pela nossa Constituição Federal de 1988 e gera um Estado de tensão, além de corroborar para o que se chama de falência das instituições democráticas.

9. Referências

ADAMY, Pedro. **Instrumentalização do Direito Tributário**. In: ÁVILA, Humberto (Org). In Fundamentos do Direito Tributário. São Paulo: Marcial Pons, 2012, p. 301-329 (302).

ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 5ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20 ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. 3ª ed. São Paulo, Malheiros, 2011.

_____. Revisão Constitucional. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, v. 28, n. 110, abr./jun., 1991. p. 87. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/175836/000453390.pdf?sequence=1>>. Acesso em: 20 de abril 2021.

_____. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. Revista dos Tribunais.

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. **Segurança Jurídica. Entre Permanência, Mudança e Realização no Direito Tributário**. 1ª Ed. São Paulo. Malheiros, 2011.

_____. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos.** 17ª ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

_____. **Teoria da Igualdade Tributária.** 1ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

BALEEIRO, Aliomar; Derzi, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário Brasileiro.** 14ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

BARRETO, Simone Rodrigues Costa. Tributação extrafiscal. **Enciclopédia jurídica da PUC-SP.** Celso Fernandes Campilongo, Alvaro de Azevedo Gonzaga e André Luiz Freire (coords.). Tomo: Direito Tributário. Paulo de Barros Carvalho, Maria Leonor Leite Vieira, Robson Maia Lins (coord. de tomo). 1. ed. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/305/edicao-1/tributacao-extrafiscal> Acesso em: 29 de abr 2021.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário.** 3ª ed. São Paulo: Lejus, 1998, P.63

BOBBIO, Norberto. **Teoria da Norma Jurídica.** 1ª ed. Bauru: Edipro, 2001.

BOMFIM, Diego. **Extrafiscalidade: identificação, fundamentação, limitação e controle.** 1ª ed. – São Paulo: Noeses, 2015.

_____. **Extrafiscalidade: Identificação, Fundamentação, Limitação e Controle.** São Paulo (Tese de Doutorado). USP. 2014.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, de 05 de outubro de 1988. Brasília, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm Acesso em: 15 de abr de 2021.

_____. Constituição (1988). Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001. Altera os artigos 149, 155 e 177 da Constituição Federal. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc33.htm Acesso em: 01 de mai de 2021.

_____. Constituição (1988). Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc42.htm > Acesso em: 02 mar 2021.

_____. Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm > Acesso em: 22 de abr de 2021.

_____. Lei nº 14.020 de 06 de julho de 2020. Dispõe sobre medidas complementares para enfrentamento do estado de calamidade pública reconhecido pelo Decreto Legislativo nº 6, de 20 de março de 2020, e da emergência de saúde pública de importância internacional decorrente do coronavírus, de que trata a Lei nº 13.979, de 6 de fevereiro de 2020. Disponível em: <

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/L14020.htm> Acesso em: 21 de abr 2021.

_____. Decreto-Lei nº 37 de 18 de novembro de 1966. Dispõe sobre o imposto de importação, reorganiza os serviços aduaneiros e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decretolei/del0037.htm#:~:text=Del0037&text=DECRETOS%20DE%20LEI%20N%C2%BA%2037%2C%20DE%2018%20DE%20NOVEMBRO%20DE%201966.&text=Disp%C3%B5e%20sobre%20o%20imposto%20de%20aduanas%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%Aancias.&text=Art%201%C2%BA%20O%20imp%C3%B4sto%20de%20sua%20entrada%20no%20territ%C3%B3rio%20nacional.> Acesso em: 15 de jan 2021.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 159.180/MG. IMPOSTO DE RENDA – LEI Nº 7.738/1989 – ANO-BASE DE 1988 – PREVISÃO DE NOVO PARÂMETRO DE INDEXAÇÃO – ATUALIZAÇÃO DOS VALORES DAS QUOTAS DO TRIBUTO – DIREITO ADQUIRIDO – PRINCÍPIOS DA ANTERIORIDADE E IRRETROATIVIDADE – VIOLAÇÃO – AUSÊNCIA. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=753483769>> Acesso em: 02 de mai 2021.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 225.605/CE. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPORTAÇÃO: ALÍQUOTAS: MAJORAÇÃO POR ATO DO EXECUTIVO. MOTIVAÇÃO. ATO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO: FATO GERADOR. C.F., art. 150, III, a e art. 153, § 1º. Brasília, 04 de dezembro de 2002. Disponível em: <www.stf.jus.br/portal/diarioJustica/verDecisao.asp%3FnumDj%3D28%26dataPublicacao%3D10/02/2003%26incidente%3D1895471%26capitulo%3D6%26codigoMateria%3D3%26numeroMateria%3D6%26texto%3D1284096+&cd=1&hl=ptBR&ct=clnk&gl=br> Acesso em: 17 de abr de 2021.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 353.657/PR. Relator: Min. Marco Aurélio. Brasília, 28 de fevereiro de 2013. Disponível em: <www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoTexto.asp%3Fid%3D3290509%26tipoApp%3DRTF+&cd=1&hl=pt-BR&ct=clnk&gl=br> Acesso em: 10 de abr 2021.

_____. Resolução GECEX nº 126, de 08 de dezembro de 2020. Altera o Anexo II da Resolução nº 125, de 15 de dezembro de 2016. Disponível em: <<https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/resolucao-gecex-n-126-de-8-de-dezembro-de-2020-293192472>> Acesso em: 16 de jan 2020.

CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

_____. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar com Finalidade Extrafiscal. **Revista Nomos**, v. 33. n.2, 2013. p. 174. Disponível em: <<http://www.periodicos.ufc.br/nomos/issue/view/142/57>> Acesso em: 20 de abr 2021.

CARNEIRO, Cláudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2020.

CARRAZZA, Antonio Roque, **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29ª ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 29ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

_____. **Fundamentos jurídicos da incidência**. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário**. 17ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

COMPARATO, Fábio Konder. **Ordem econômica na Constituição brasileira de 1988**. *Revista de direito público*. São Paulo, v. 93, jan./mar. 1990.

CORREA, Walter Barbosa. **Contribuição ao Estudo da Extrafiscalidade**. São Paulo, 1964.

_____. **Incidência, Não incidência e Isenção**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975

DIMOULIS, Dimitri. A relevância da prática do positivismo jurídico. **Revista Brasileira de Estudos Políticos**. Belo Horizonte, nº 102, 2011. p. 215-253.

FARO, Maurício Pereira; ROCHA, Sérgio André. Neutralidade tributária para consolidar a concorrência. *Conjur*. 2012. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2012-ago-21/neutralidade-tributaria-fator-fundamental-livre-concorrenca>> Acesso em: 21 de abril 2021.

FERRAZ JR, Tercio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito**. 9ª ed. São Paulo: Atlas, 2016.
FIGUEIREDO, Leonardo Vizeu. **Lições de direito econômico**. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 14ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010

GUASTINI, Riccardo. **Das fontes às normas**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

GUSMÃO, Paulo Dourado. **Introdução ao Estudo do Direito**. 49ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

GUIBOURG, Ricardo. **El fenomeno normativo**. Buenos Aires: Astrea, 1987.

JUNIOR, Dirley da Cunha. **Curso de direito constitucional**. 10ª ed. Salvador: JusPODIVM, 2016.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. 6ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

LEÃO, Martha Toribio. **Controle de Extrafiscalidade – Série Doutrina Tributária, v. XVI**. São Paulo: Quartier Latim. 2015.

LEITE, Harrison. **Manual de Direito Financeiro**. ed. 5ª. Salvador: JusPODIVM, 2016.

LEHNER, Moris. Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado. **Consideração Econômica e Tributação conforme a Capacidade Contributiva**. Sobre a Possibilidade de uma Interpretação Teleológica de Normas com Finalidades Arrecadatórias.

1984.

MACEDO JUNIOR, Ronaldo Porto. Ronald Dworkin - Teórico do direito. Enciclopédia jurídica da PUC-SP. Celso Fernandes Campilongo, Alvaro de Azevedo Gonzaga e André Luiz Freire (coords.). Tomo: Teoria Geral e Filosofia do Direito. Celso Fernandes Campilongo, Alvaro de Azevedo Gonzaga, André Luiz Freire (coord. de tomo). 1. ed. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/126/edicao-1/ronald-dworkin---teorico-do-direito>. Acesso em: 03 de mai 2021.

MACHADO, Caroline. SEBRAE aponta que pequenas empresas geram mais empregos no Brasil. **Portal do Desenvolvimento Local**. Publicado em 25/02/2020. Disponível em <<https://portaldodesenvolvimento.sebrae.com.br/sebrae-aponta-que-pequenas-empresas-geram-mais-empregos-no-brasil/>> Acesso em: 28 mai 2021.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 38ª ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

MARQUES, Paula Cristina Mariano. **Segurança Jurídica e a extrafiscalidade tributária**. Revista Quaestio Iuris, vol.05, nº 02. ISSN 1516-035. p. 346-359.

MEDAUAR, Odete. **Segurança Jurídica e Confiança Legítima**. Cadernos da Escola de Direito e Relações Internacionais da UniBrasil. Jan/Jul 2008

MELLO, Celso Antonio Bandeira. **Curso de Direito Administrativo**. 32ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

MIGUEL, Reale. **Lições Preliminares de Direito**. São Paulo. Editora Saraiva. 2002.

MUSGRAVE, Richard Abel; MUSGRAVE, Peggy B. **Finanças Públicas: teoria e prática**. Rio de Janeiro: Campus, 1980.

NAKAGAWA, Fernando. Compras crescem mais de 2.000% e Brasil já importa mais armas que lápis. **CNN Brasil**. Disponível em <<https://www.cnnbrasil.com.br/business/2021/03/12/compras-crescem-mais-de-2000-e-brasil-ja-importa-mais-armas-que-lapis>> Acesso em: 15 mai 2021.

NETO, Diogo de Figueiredo Moreira. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. Rev. de Proc. Geral: Rio de Janeiro, 1990. p. 57. Disponível em: <https://pge.rj.gov.br/comum/code/MostrarArquivo.php?C=ODUwNw%2C%2C> Acesso em: 20 de abril 2021.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

PINHEIRO, Camila. A função social dos tributos. **Revista Jurídico Certo**. 04.07.2016. Disponível em: <shorturl.at/opwxR> Acesso em: 20 abr 2021.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de direito civil**. Rio de Janeiro: Forense, 30 ed.,

2017.

SABBAG, Eduardo. **Direito Tributário Essencial**. 6ª ed. São Paulo: Método, 2018.

SARLET, Ingo Wolfgang, MARINONI, Luiz Guilherme, MITIDIERO, Daniel. **Curso de direito constitucional**. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

SANTOS, Washington. **Dicionário Jurídico Brasileiro**. Belo Horizonte: Del Rey, 2001

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9ª Ed. São Paulo, 2019.

_____. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SILVA, José Afonso. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 39ª ed. São Paulo: Malheiros. 2016.

STRECK, Lênio Luiz; OLIVEIRA Fábio de. Art. 2.º. In: **Comentários à Constituição do Brasil**. 2ª ed. Saraiva.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 17 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

TAVARES, André Ramos. **Direito constitucional econômico**. São Paulo: Método, 2003.

VASCONCELOS, Marta Suzana Lopes. Estado de Direito e o Poder Judiciário. **Revista de Informação Legislativa**, ano 50, nº 200, 2013.

YAMASHITA, Douglas; Tipke, Klaus. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.